

國立臺灣大學法律學院法律學研究所

碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

跨國關係企業移轉訂價稅制之研究

——以集團內部服務費為中心

A Study on International Transfer Pricing in Multinational Enterprises:

Focusing on Intra-Group Service Charges

李佳樺

Chia-Hua Lee

指導教授：林明鏘博士

Advisor: Ming-Chiang Lin, Ph. D.

指導教授：柯格鐘博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Ph. D.

中華民國 110 年 8 月

August 2021



國立臺灣大學碩士學位論文  
口試委員會審定書

跨國關係企業移轉訂價稅制之研究  
——以集團內部服務費為中心  
( A Study on International Transfer Pricing in  
Multinational Enterprises:  
Focusing on Intra-Group Service Charges )

本論文係李佳樺君（學號 R05A21074）在國立臺灣大學法律學系完成之碩士學位論文，於民國110年6月2日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

指導教授：林明鏘 柯格鐘

口試委員：林明鏘 柯格鐘

陳清秀 陳衍任

## 謝辭



論文這條路真的是漫漫長路，但終於也來到了最後一哩，這一路走來真的要感謝許多人的支持與幫忙。

首先是我的指導教授林明鏘老師及柯格鐘老師。當初林老師一聽到我家人希望我趕緊畢業後，之後就開始時常督促著我的論文進度，甚至主動詢問並協助安排論發及口試，才讓我的論文進度維持一定進度，順利畢業。柯老師則是從一開始的大綱擬定，到內文逐章與我進行進行討論，並給予修改的意見及方向。這篇論文能完成，真的非常感謝兩位老師。另外，在此也一併感謝兩位老師在研究所期間的指導，以及對學生日常的關心和叮嚀，能同時被兩位對學生這麼用心的老師指導，覺得自己非常幸運。

再來，也非常感謝口試委員陳清秀教授及陳衍任教授在口試時給予我的種種建議及指教，也提供了我許多新的想法，使本論文的內容能更豐富，並讓論文呈現方式能更臻完善。這次的口試適逢疫情開始爆發之際，口試臨時改為決定改由線上進行，校方也多了一些新的程序要遵循，在與兩位教授溝通時，兩位教授皆十分友善，且願意配合學校新的程序規定，真的非常感謝兩位教授們。

在此特別感謝我的父母。對於我，他們真的是傾盡所有，從小栽培、支持我至今。我現在一切的學業成就，以及能考上律師並順利執業，都應歸功於他們。因為他們，我才能在經濟無憂的環境下好好成長及學習，他們寧願自己過得辛苦一些，也要打造一個他們能力範圍所及最好的學習環境。對於我做出的任何決定，他們也都給予我最大的支持。

另外，也要感謝我的研究所同學、男友、老闆及同事 Erin。寫論文的過程總是特別焦慮，還好有研究所同學的陪伴及鼓勵，能認識結交這群朋友，真的是我

研究所期間最大的收穫之一。還有最後一年半默默陪我在咖啡廳寫論文的男友，後期邊工作邊寫論文，平日根本無從寫作，只好假日邊約會邊寫論文，很謝謝他這段日子體諒和安排。最後是我的老闆們，謝謝他們願意在我就學期間錄取我，並持續支持我完成論文，而在工作上也是對我種種照顧，給予我適量工作，我才能在假日時繼續把未完成的章節寫完，也謝謝我的同事 Erin，願意撥空幫我修改英文摘要。

我知道從研究所畢業並非求學的終點，而是起點，未來還有許多事情要學習，謝謝所有曾經給我協助或鼓勵的任何人，我會懷著這份感激，在未來的日子繼續努力。

李佳樺 謹誌

110 年 8 月

## 中文摘要



在全球化時代，跨國集團企業在擴展全球事業活動的同時，為降低集團總營運成本，以提高整體效率及利潤，多會將事業活動集中化，再由集團母公司或集團服務中心支援關係企業營運，提供相關服務，隨之集團母公司或集團服務中心亦會產生相關之費用，而有分攤管理費用之必要。

在進行相關交易安排時，除了成本分攤協議外，亦可能透過關係企業間服務交易的方式為之，即集團母公司或集團服務中心就其支援服務收取服務費。然相關服務費是否有真實提供而得收取對價以及該服務費之計算是否合理即產生爭議，本論文擬透過實務上子公司分攤母公司管理費用之爭議，從實體法及程序法兩層面切入剖析並檢討我國移轉訂價稅制中服務費之相關規範。

本論文由六個章節所組成。第一章中，本論文將會點出在集團企業間服務交易於移轉訂價領域中之特殊性及重要性，以及我國實務上主要爭議。第二章到第四章是就實體法上之討論，將以集團內部服務費為中心，從移轉訂價規範、適用主體、適用客體、稅基計算分別進行相關介紹，並參酌經濟合作暨發展組織以及日本法，針對我國相關規範不足之處整體檢討，並提出本論文之建議。第五章則是程序法的部分，移轉訂價稅制因往往涉及跨國因素，考量稅務調查實務，各國立法者有強化相關的協力義務之傾向，尤其是針對文書義務，國際間更是逐漸形成一套特殊共同的標準，例如：低附加價值之集團內部服務，本論文將對國際間對於此類服務所提出之共同標準進行簡單的介紹，並提出本文對於文書共同標準之觀察與建議。

最後，本論文將會彙整各章節之內容，提出結論以及立法建議，並將相關立法建議具體化出修正法條，冀能對我國未來解決相關爭議或制訂相關立法能有所助益。



關鍵字：移轉訂價、關係企業、服務費、集團內部服務、稅捐規避、費用分攤

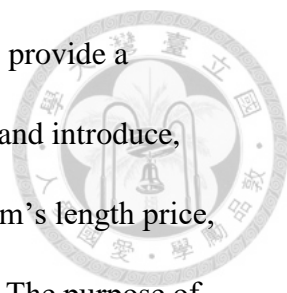
## Abstract



In the era of globalization, while a multinational enterprise (MNE) group expands their business operations on a global scale, the multinational enterprise may centralize their activities either globally or regionally, thereafter the parent company or group service centers would support associated enterprises in conducting activities by rendering certain services. By doing so, the MNE group may reduce overall operating costs, achieve cost efficiencies and maximize profits. Under such arrangement, the costs of providing such services would be borne by the parent company or group service centers, and it may then be necessary that the relevant expenses be allocated or apportioned to the associated enterprises that acquire the aforementioned services.

Services could be provided either in a cost-sharing arrangement or among the associated enterprises, which would charge a fee for such service. However, whether the relevant service is actually provided and thus chargeable and whether the calculation of the service fee is reasonable are disputes that may arise from this. This thesis shall focus on the controversy of whether management fees incurred in the parent company can be allocated or apportioned to a subsidiary and aims to examine Taiwan transfer pricing (TP) regulations, including substantive laws and procedural laws.

The thesis is composed of six chapters. First, it points out the distinctiveness and importance of intra-group service in the area of transfer pricing and the major



controversies arising in Taiwan from within. Chapter 2 to Chapter 4 provide a discussion of substantive laws surrounding intra-group service fees and introduce, respectively, the TP rules, scope of application and calculation of arm's length price, with reference to the OECD's recommendations and Japanese laws. The purpose of this thesis is to reflect on the shortcomings of the existing TP rules and find the possible solutions to problems. Chapter 5 examines the relevant procedural laws. Transfer pricing generally relates to the system of pricing the cross-border transaction. Given the difficulty of tax investigation for cross-border transactions, legislators tend to impose strengthened obligations for cooperation in the tax investigation procedure, especially requirements for proper documentation. The common standard of documentation among countries has gradually been developed and established, and now includes aspects such as low value-adding intra-group services, upon which the thesis would also provide a brief introduction and further makes some observations and recommendations.

In the last Chapter, this thesis will epitomize the prior chapters and come to the conclusion followed by legislative recommendations. It is the goal of this thesis to aid in the resolution of relevant disputes and be helpful in the amendment of the rules in the future.

Keyword: Transfer Pricing, Associated Enterprise, Service Charge, Intra-group Service, Tax Avoidance, Allocation or Apportionment of the Costs



## 目次

<b>第一章 緒論</b>	<b>1</b>
<b>第一節 問題意識</b>	<b>1</b>
第一項 集團內部服務及跨國企業集中化管理之趨勢	1
第二項 集團內部服務受稅務審查的風險正逐年上升	3
第三項 在台子公司分攤境外母公司管理費用爭議及文獻回顧	6
<b>第二節 名詞定義與研究範圍</b>	<b>7</b>
第一項 名詞定義	7
第二項 主體範圍	8
第二項 客體範圍	10
<b>第三節 研究方法</b>	<b>11</b>
第一項 法釋義學之觀點	11
第二項 比較法之觀點	11
<b>第四節 論文架構</b>	<b>12</b>
<b>第二章 移轉訂價稅制下之跨國關係企業</b>	<b>15</b>
<b>第一節 移轉訂價之稅務問題</b>	<b>15</b>
第一項 移轉訂價之概念	15
第二項 移轉訂價與稅捐規避	16
第三項 關係企業間移轉訂價調整之法律依據	20
<b>第二節 跨國關係企業之定義</b>	<b>27</b>
第一項 我國移轉訂價稅制下關係企業之定義	27
第二項 跨國關係之認定	33
第三項 我國跨國關係企業定義之檢討	43
<b>第三章 集團內部服務費之認列</b>	<b>61</b>
<b>第一節 集團內部服務與服務費</b>	<b>62</b>
第一項 集團內部服務費之定義	62
第二項 集團內部服務與服務型成本分攤協議	64
第三項 服務費與權利金	70
<b>第二節 我國對於集團內部服務費之認列</b>	<b>76</b>
第一項 營業費用認列之原則	77
第二項 我國集團內部服務費之實務爭議	83
<b>第三節 OECD 對於集團內部服務費用之認列</b>	<b>99</b>
第一項 OECD 稅約範本及 OECD 移轉訂價指導原則之法位階	100
第二項 OECD 對於常設機構之集團內部服務費用認列	105

第三項 關係企業內部服務費用之認列 .....	109
<b>第四節 日本對於集團內部服務費用之認列.....</b>	<b>115</b>
第一項 日本對於常設機構之費用認列原則 .....	115
第二項 關係企業間內部服務費用之認列 .....	118
<b>第五節 對於我國集團內部服務費用認列之再省思.....</b>	<b>123</b>
第一項 集團內部服務費認列標準建立之必要性 .....	123
第二項 營所稅查核準則第 70 條之定性 .....	127
第三項 低附加價值的集團內部服務立法之引進 .....	133
<b>第四章 常規交易原則與集團內部服務費用計算.....</b>	<b>135</b>
<b>第一節 常規交易原則 .....</b>	<b>136</b>
第一項 常規交易原則之定義 .....	136
第二項 常規交易原則應用：可比較分析 .....	137
<b>第二節 我國現行相關規定 .....</b>	<b>139</b>
第一項 常規交易價格之決定 .....	140
第二項 常規交易方法 .....	144
<b>第三節 OECD 移轉訂價指導原則.....</b>	<b>151</b>
第一項 服務費用之計價方式 .....	152
第二項 服務費用之計算 .....	155
第三項 低附加價值的集團內部服務採簡易計價法 .....	161
<b>第四節 日本集團內部服務費之計算.....</b>	<b>162</b>
第一項 服務交易常規交易價格計算之一般原則 .....	163
第二項 低附加價值之集團內部服務 .....	164
第三項 附隨於本來業務而提供之服務 .....	164
第四項 與主要業務活動無關之其他低附加價值集團內部服務 .....	165
<b>第五節 我國集團內部服務計價法制之建置.....</b>	<b>166</b>
第一項 比例分攤方式計價在特定情況下亦符合常規交易原則 .....	166
第二項 應按服務特性類型化不同計價方式 .....	172
<b>第五章 集團內部交易訂價文書化 .....</b>	<b>183</b>
<b>第一節 移轉訂價文書製作及提出義務.....</b>	<b>183</b>
第一項 稅法上協力義務 .....	183
第二項 移轉訂價之協力義務與制裁 .....	193
<b>第二節 集團內部服務費文據與協力義務界線.....</b>	<b>207</b>
第一項 我國相關實務爭議 .....	207
第二項 外國立法例 .....	215

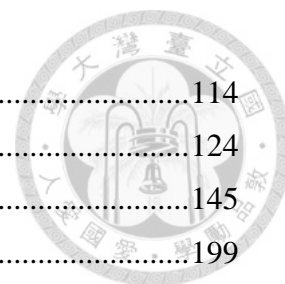
第三節 我國移轉訂價協力義務之檢討.....	224
第一項 我國移轉訂價查核準則協力義務課予之合法性疑義 .....	224
第二項 我國相關爭議之觀察與建議 .....	227
第六章 結論與立法建議.....	231
第一節 結論 .....	231
第二節 立法建議.....	234
參考文獻.....	251

## 圖目錄

圖表 1 全球最容易受到稅務機關查核的交易類型.....	3
圖表 2 移轉訂價重要查核項目.....	5
圖表 3 居民企業（甲）與非居民企業（乙）避稅示意圖（常規交易情形）....	35
圖表 4 居民企業（甲）與非居民企業（乙）避稅示意圖（費用實現在稅率高之他國）.....	36
圖表 5 居民企業（丁）與非居民企業（丙）避稅示意圖（常規交易情形）....	36
圖表 6 居民企業（丁）與非居民企業（丙）避稅示意圖（所得保留在稅率低之我國）.....	37
圖表 7 居民企業（戊）與非居民企業（己）避稅示意圖（常規交易情形）....	38
圖表 8 居民企業（戊）與非居民企業（己）避稅圖（所得少保留於稅率高之我國）.....	38
圖表 9 居民企業（庚）與非居民企業（辛）避稅示意圖（常規交易情形）....	39
圖表 10 居民企業（庚）與非居民企業（辛）避稅示意圖（費用實現在稅率高之我國）.....	39
圖表 11 跨國企業服務提供架構（情況一）.....	68
圖表 12 跨國企業服務提供架構（情況二）.....	68
圖表 13 跨國企業服務提供架構（情況三）.....	69
圖表 14 間接分攤示意圖.....	96
圖表 15 現行法下所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查核準則第 70 條之適用關係.....	128
圖表 16 立法論上所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查準第 70 條之適用範圍....	133
圖表 17 OECD 認定集團內部服務費之步驟.....	151

## 表目錄

表格 1 低附加價值集團內部服務範例說明.....	114
表格 2 我國實務上發生之爭議集團內部服務類型及本文評析.....	124
表格 3 交易類型得適用之常規交易方法.....	145
表格 4 移轉訂價文書製作義務概覽表.....	199
表格 5 日本平成 28 年移轉訂價文書化制度改革概覽表.....	221





# 第一章 緒論

## 第一節 問題意識

### 第一項 集團內部服務及跨國企業集中化管理之趨勢

在過去兩三十年間，跨國企業的性质已產生諸多變化，現今的跨國企業已與過去所認知跨國企業大有不同。1980 到 1990 年代，跨國企業如字面意義，是一企業集團位於各國關係企業的總稱。集團內各國企業基本上是各自發展、營運，然而這樣的自治式營運產生了許多問題，例如：無法發揮經濟規模的綜效、產生重複性的成本投入、關係人交易複雜。這些問題除了使母公司有管理上的困難外，亦導致集團移轉訂價風險提高<sup>1</sup>。

尤其 2008 年金融海嘯後，全球經濟持續低迷，各跨國企業均以提高企業經營效率，減少無效率成本為目標，以維持市場競爭力。再加上網路技術的發展，現今各國已突破地理上的國界，藉由網際網路達到零時差、無國界已非問題，跨國企業無須再事事受限於國家邊界或法律上的組織結構，因而全球業務整合經營逐漸成為趨勢，即跨國企業整合集團資源集中進行某項業務活動，再將該項活動提供給集團成員，而有集團企業內部成員互相提供服務的情形。

如今的商業環境中，跨國集團企業內部互相提供服務的現象已十分普遍。近幾年來，跨國企業亦紛紛設立集團服務中心集中提供服務給集團內的企業成員。像是將全球會計或控制的相關活動集中由某一集團成員進行，再該成員給集團其他成員。具體的例子包括集團為管理企業之流動性風險、匯率風險及債務風險，

---

<sup>1</sup> 廖烈龍、曾博昇（2012），〈跨國集團集中化管理全球營運以面對全球化及經濟衰退的挑戰〉，《國際租稅要聞》，129 期，頁 1-2。

且提高行政效率，將應收帳款承購（debt-factoring）的活動集中化<sup>2</sup>。其他如供應鏈管理、生產技術指導或行銷等營運活動亦有相同的現象。此外，在組織安排上，母公司本常被定位為進行控股活動及對集團成員提供管理服務之角色，故由母公司集中提供管理服務給旗下之集團成員之集中化管理的型態本非少見。

跨國企業集中化管理，提供集中化服務（centralized service）有諸多可能的原因，臚列如下<sup>3</sup>：

第一，企圖透過集中化管理，達到規模經濟（economies of scale）的效果，即所謂的「綜效」，進而降低集團營運成本，增加集團利潤並提升集團競爭力。例如：由集團內某一企業統一為集團其他成員採購，藉由大量採購，即能取得較優惠的折扣，進而降低成本，且亦能統一管理供應商，增加營運效率。此外，集中化管理經營模式亦能使集團內的各國企業專業化（specialization），增加營運活動效率和品質。

第二，某些跨國企業集團是為了統一職能和管理職責，故將服務集中在某區域內的某一關聯企業（區域管理公司），以便於進行集中化管理。抑或是集團內的某企業在本地可能沒有足夠的技術或資源，取得需要之服務，故有必要請求關係企業提供該項之服務。

第三，由集團成員提供集中化服務對於跨國企業集團有穩定之優點。由集團成員所提供之服務，相對於由外部第三人取得之服務，跨國企業集團較能確保其取得之穩定性及服務之品質。

---

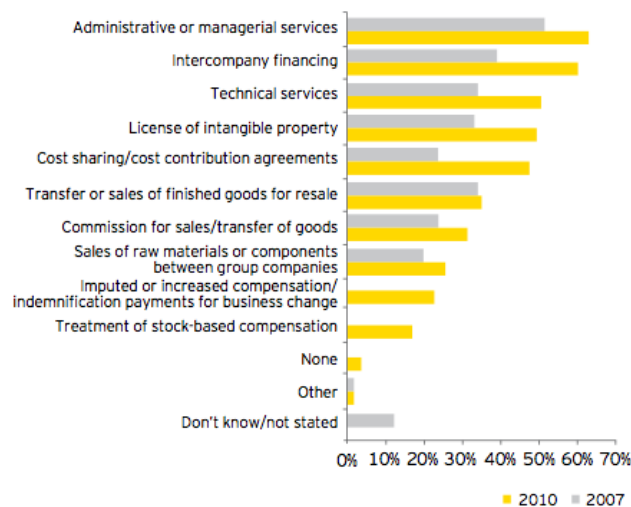
<sup>2</sup> OECD, TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS 331-332 (2017).

<sup>3</sup> United Nations, PRACTICAL MANUAL ON TRANSFER PRICING FOR DEVELOPING COUNTRIES 234-235 (2017).

## 第二項 集團內部服務受稅務審查的風險正逐年上升

伴隨著集中化管理之趨勢，關係企業間之服務交易的數量日益增加，然關係企業間之交易本即為各國稅局重點查核之對象，而服務交易則更是重點中之重點。根據 2010 年所進行的全球調查顯示，全球受訪的納稅義務人中有 66% 表示其集團內部服務交易有受到稅捐機關查核，相較於該機構在 2007 年所進行的成長了 11%（2007 年的調查僅有 55% 表示有受到查核）<sup>4</sup>，而在同一份調查報告行政或管理服務（administrative or managerial services）又被列為最容易受到稅務機關查核的交易類型（如圖表 1），由客觀數據可證集團內部的服務交易受到稅務審查的風險正逐年提升，形成這樣的現象的原因可能有以下幾點<sup>5</sup>：

圖表 1 全球最容易受到稅務機關查核的交易類型



圖片來源：Ernst & Young, 2010 Global Transfer Pricing Survey, 14 (2011).

第一，在跨國企業架構、商業模式和價值鏈維持上，集團成員相互提供服務對於跨國企業的運作是不可或缺的。是以，這些服務又被形容為「為支援企業主要功能，維持企業架構的黏著劑」、「具有管理功能，對接受服務方的業務具有

<sup>4</sup> Ernst & Young, 2010 GLOBAL TRANSFER PRICING SURVEY 14 (2011), <https://www.internationaltaxreview.com/pdfs/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey.pdf> (last visited June 14, 2021).

<sup>5</sup> Peng, C. & Petruzzi, R., *Chapter 9: Transfer Pricing and Intra-group Services*, in *FUNDAMENTALS OF TRANSFER PRICING: A PRACTICAL GUIDE* 331, 332-333 (Michael Lang/Giammarco Cottani/Raffaele Petruzzi/Alfred Storck eds. 2019).



輔助作用」<sup>6</sup>。雖然集團內部提供之服務大部份能獲取的收入相當有限，但實務上需求量卻很大，數目上十分可觀。

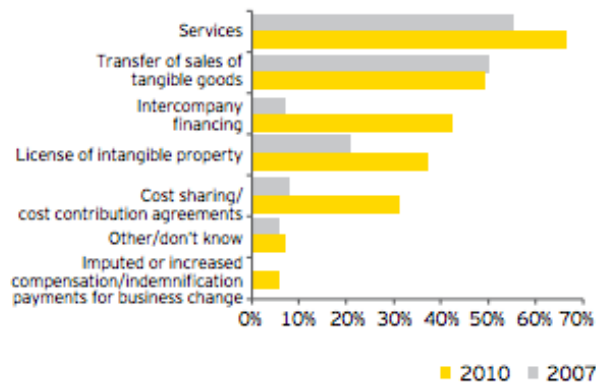
第二，服務在本質上具有難以辨識的特性，與有形的商品不同，屬於非實體商品，在涉及跨境交易時，無法被實體攔截或觀察，稅務機關在稽徵行政作業上具有相當困難性，需要進行不同於傳統跨境商品交易額外的查核。

第三，由集團成員提供服務的交易模式可能產生稅基侵蝕和利潤移轉的風險。在多數國家，在決定應稅所得時，所支付服務費用通常是得扣除的。因此若服務經不適當訂價，服務提供方及服務收受方雙方國家的稅基將受到影響，而產生移轉訂價之相關爭議。尤其是在開發中國家，不當訂價的質疑更容易產生，因為在跨國企業典型的商業模式下，開發中國家所設立的子公司通常十分倚賴外國母公司或特定集團成員（通常位於已開發國家）的管理專業和行政支援，然開發中國家的這些子公司通常為集團所進行的功能性活動相當有限，因此，在激進的租稅規劃下，境外集團成員所提供之管理和行政支援服務的收益往往被故意高估，或開發中國家當地提供的功能性活動服務對價會被低估。另外，除了不當訂價的問題，服務是否真實存在以及服務收受方所獲取的利益為何，通常亦難以判斷，此亦一直為納稅義務人和稅捐機關衝突所在。尤其，當受益對象為複數集團成員時，更容易產生爭議。根據 2010 年調查，集團內部服務在移轉訂價重點查核項目中位居首位，為各國稅局移轉訂價查核項目中重要領域之一。

---

<sup>6</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF REPORT: GUIDELINES ON LOW VALUE ADDING INTRA-GROUP SERVICES 3 (2010).

圖表 2 移轉訂價重要查核項目



圖片來源：Ernst & Young, 2010 Global Transfer Pricing Survey, 14 (2011).

集團內部服務之爭議性可從經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 發布之「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」 (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 以下簡稱「移轉訂價指導原則」) 文件得知, 於 1996 年, OECD 特以專章的形式, 即第七章「集團內部服務」, 針對跨國集團內提供服務時, 服務真實性的檢驗、計價方式等等各國實務常見之爭議, 提出相關立法建議, 足證集團內部服務是許多國家在移轉訂價上所共同面臨到的爭議項目。而近年來, 在 OECD 所推動的稅基侵蝕及利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 行動計畫<sup>7</sup>第 8 到 10 號 (確保移轉訂價結果與價值創造一致), 針對「低附加價值集團內部服務」 (low value-adding intra-group services) 提出另一套簡化方法, 而此部分立法建議亦於 2017 年正式引進移轉訂價指導原則中。2018 年 5 月, OECD 表示將開始研擬移轉訂價指導原則第七章修訂的計畫, 並公開徵求各界就

<sup>7</sup> 為了避免跨國企業集團利用各國稅法規範的漏洞或法制的差異, 進行稅捐規避, 侵害各國稅基, 破壞租稅公平, OECD 自 2013 年即應 G20 之要求開始推動之國際稅務改革。此計畫已於 2015 年 10 月由 OECD 公告最終建議報告, 內容包含 15 項行動計畫, 企圖透過建立一套完整、一致的方法及跨政府合作的機制, 以確保各國企業的利潤在其實際執行經濟活動和產生價值創造處核實課稅。

修訂範圍提出相關意見，該議題得到高度迴響，共計有 51 則回應、頁數高達 269 頁之修訂意見。雖 OECD 目前仍未有進一步的相關公告，惟自迴響的程度仍可知其相關議題在移轉訂價占有之重要性。

### 第三項 在台子公司分攤境外母公司管理費用爭議及文獻回顧

身為全球化下產業分工及全球供應鏈之一部，我國自然無法自外於集中化管理的趨勢，而伴隨之稅務審查風險亦無法避免。我國實務上常常面臨到當直接以海外母公司進行全球事業整體的管理、監督、人才培育、技術研發、財務管理、市場行銷、宣傳廣告活動，此時，跨國企業在台子公司或分支機構因母公司整體的全球性服務而受益，這些因整體集中化管理所產生之服務費用（一般被稱為「管理費用」），得否要求台灣子公司或分支機構負擔？在我國稅法及稅務行政上，應稅所得之計算得否允許扣除支付相關服務費用？

就此問題，我國實體法上最大的爭議在於，目前營利事業所得稅查核準則（以下簡稱「營所稅查核準則」）第 70 條僅針對外國企業之分支機構（包括分公司及工地場所）分攤總公司管理費用之合法性予以肯定，並訂有相關規定，但對於母子公司費用分攤之規定卻付之闕如，因而在實務上往往引起爭議。對此問題，有學者已進行相關研究及討論<sup>8</sup>。但事實上爭議亦延伸到程序法層次，有文章<sup>9</sup>即指出實務上由於子公司分攤境外母公司之管理費用未有明文規範，公司無從事前得知應備妥之證明文件及其格式要求，因此只能事後在查核時，依照稽徵機關命令提示，然而所提示之資料卻可能遭稅捐稽徵機關質疑是「事後補證」而不被採納的問題存在；甚至，實務上對於子公司分攤服務管理費用時，除了要求提示管

<sup>8</sup> 相關著作得參閱陳清秀（2013），〈國外母公司可否要求國內子公司分攤管理服務費用——評析最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決〉，《法令月刊》，64 卷 4 期，頁 462-484；陳清秀（2019），《國際稅法》，4 版，頁 458-485，台北：元照；陳清秀（2020），《稅法各論（上）》，3 版，頁 483-488，台北：元照。

<sup>9</sup> 許志文、巫念衡（2018）。〈從稅務查核與爭訟實務觀點談納稅者權利保護法施行後對於協力義務之期待〉，《月旦會計實務研究》，1 期，頁 29-31。

理服務合約、費用計價表、扣繳稅款證明及移轉訂價報告等文件外，尚須提出其他「具體服務事證」，以證明管理服務費用之支出具有真實性、必要性及合理性，然這些具體服務事證之要求有時過於嚴格，納稅義務人有難以達成之現象，此部分即會涉及到稽徵程序上協力義務之課予及界限的問題，安侯建業會計師事務所及資誠會計師事務所也都曾於其刊物整理相關稅局及法院判決<sup>10</sup>，可見此議題在我國實務上具有一定重要性。


目前我國對於此部分之爭議，仍未有文獻進行全面性的討論，雖已有學者就稅法上我國子公司能否分攤境外母公司之管理費用進行探討，惟該學者主要聚焦在實體法層次的評析。另外，針對 OECD 於 BEPS 行動計畫所引進對於低附加價值集團內部服務的立法建議，目前亦仍未有正式之學術文章加以探討。綜上，本論文期能以縱向觀察的方法，全面依序從主體、客體、稅基計算至稽徵程序剖析因集團內部服務而生的費用在我國稅法上扣除產生的相關爭議問題，並參酌 OECD 對於低附加價值之集團內部服務之立法建議，嘗試提出對於此議題解決之初步想法，以供未來法律適用及修法方向之參考。

## 第二節 名詞定義與研究範圍

### 第一項 名詞定義

為使本研究範圍明確化，茲將本研究所涉及之重要名詞，依照現行法之規定，先予以定義如下：

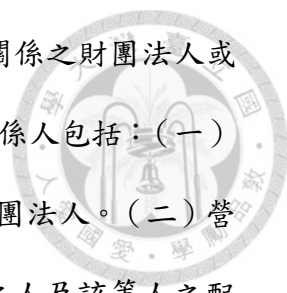
<sup>10</sup> 得參照安侯建業聯合會計師事務所（2015），〈聯屬公司管理服務費衍生之相關稅務爭議探討與解決〉，《稅務爭議探討與解決：2015 年 3 月號》，載於 <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/07/tcr-tax-monthly-201503.pdf>（最後瀏覽日期：2021/6/14）；范書華、吳翠怡（2017），〈營所稅查核準則第 70 條分攤管理費用之稅務爭議〉，《金融產業要聞與實務雙月刊：2017 年 5 月號》，頁 15-21。

- 
- 一、 跨國關係企業：具有從屬或控制關係，且居住地國或地區不同之不同營利事業，或營利事業與其於另一居住地國或地區設立、從事商業活動且負納稅義務之常設機構。
  - 二、 移轉訂價：營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。由於移轉訂價會影響營利事業之收入、成本、費用或損失之金額，進而左右其年度課稅所得額及應納稅額，故近年來各國均將其列為重要國際租稅議題。
  - 三、 受控交易：關係人相互間所從事之交易。所謂的關係人，係指關係企業，以及與營利事業具有一定關係之財團法人或個人。
  - 四、 不合營業常規：營利事業與其關係人就受控交易之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方之所得，因該等條件而未歸屬於該方。
  - 五、 集團內部服務費用：集團企業集團內，由某一成員提供某項服務活動給另一名成員，接受服務方因而所支付給提供服務方之對價，依照服務種類而定，又可被稱為「管理費用」、「行政費用」等等。

## 第二項 主體範圍

### 一、 關係企業間之移轉訂價

揆諸我國現行法，有關不合營業常規移轉訂價查核調整的法律依據，除所得稅法第 43 條之 1 外，尚包括金融控股公司法第 50 條第 1 項及企業併購法第 47 條第 1 項第 1 款。當初財政部訂定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」），將此二條規定納入併同規範，因而我國移轉訂價稅制之適用主體除了關係企業外，尚包括關係人。



所謂的關係人係指除關係企業外，營利事業與其具有一定關係之財團法人或個人<sup>11</sup>。根據移轉訂價查核準則第4條第1項第2款，所謂的關係人包括：（一）營利事業與受其捐贈金額達平衡表基金總額三分之一以上之財團法人。（二）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及該等人之配偶擔任董事總席次半數以上之財團法人。（三）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。（四）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。（五）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。（六）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。此外，移轉訂價查核準則第4條第2項又規定：「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，有關收入、成本、費用及損益之攤計，不符合交易常規者，於稽徵機關進行調查時，視為關係人，其相互間所從事之交易，視為受控交易。」，因此非關係人亦可能被納入我國移轉訂價稅制的適用主體。

惟本文欲探討集團內部服務費在定義即係指關係企業集團成員間（即企業與企業間）相互提供之服務，因此本文僅聚焦在關係企業間之移轉訂價調整的樣態，而不及於關係人（或視同關係人）的類型。

## 二、 具有跨國關係之關係企業

雖移轉訂價的問題亦可能發生在國內關係企業間，然基本上國內關係企業發生移轉訂價之在實務上的重要性遠不及跨國關係企業大，因關係企業移轉訂價是透過關係企業相互間之交易安排雙方之損益，將所得實現在稅率低的區域，費用實現在稅率高的區域，進而達成規避稅捐之效果，故雙方若皆為我國之企業，兩

---

<sup>11</sup> 李梅英（2010），《營利事業不合營業常規交易課稅之研究》，頁41，國立成功大學科技法律研究所碩士論文。

者皆為我國之居民企業，其彼此間之交易皆在我國課稅範圍下，在我國採用固定稅率制的情況下，原則上一增一減下調整並不會造成我國總體稅收減少<sup>12</sup>。故本文所探討之關係企業將聚焦在具有跨國關係之關係企業間，至於國內關係企業間之移轉訂價則不在研討範圍，合先敘明。

## 第二項 客體範圍

### 一、 服務提供類型之受控交易

根據移轉訂價查核準則第 5 條之規定，移轉訂價下受控交易類型，包括以下幾種：（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。

鑑於跨國關係企業間提供服務之特殊性及重要性，故本論文僅針對受控交易中的服務提供類型的交易作為關係企業間移轉訂價稅制之檢討。

### 二、 聚焦在服務交易之費用面

跨國關係企業彼此間提供服務而產生交易，一方提供服務，另一方支付服務之對價（即服務費），因此對服務提供方而言，會因該交易產生服務收入，而對

<sup>12</sup> 不過國內關係企業間亦可能利用租稅優惠或免稅區之制度進行不合常規移轉訂價之稅捐規避，例如：關係企業中的部分企業為特定產業或位於特定地區，而得適用稅捐優惠，此時國內關係企業間亦有可能將部分企業產生之盈餘，轉移到已產生大量虧損或得適用稅捐優惠之關係企業，使我國稅收減少之結果，此時亦得適用所得稅法第 43 條之 1 調整。我國實務判決強調這些例外情形，應由主管機關具體指明，不然不得任意調整，這些例外情形可能包括涉及所得稅法第 39 條之情形、關係企業基於免稅額數額之考量，對於不同企業間成本費用安排有不合理之處、其中一家關係企業有無法繳納所得稅之情形（得參照台北高等行政法院 93 年度訴字第 475 號判決）。

服務收受方則是產生服務費用。對於我國而言，因我國移轉訂價之調整限於我國稅收有減損之情形<sup>13</sup>，因而因不當訂價而需要進行移轉訂價調整之情形，僅可能有兩種：納稅義務人收受之服務收入被低估或是納稅義務人支付之服務費用被高估。目前我國爭議多發生在服務費用被認為被高估，或甚至服務不存在，因此所產生之費用扣除的問題，故本論文會聚焦在費用面的討論。

### 第三節 研究方法

本論文所採用的研究方法主要為文獻法、判決研究法及比較法，大致可以從對於我國現行法之解釋及適用之法釋義學觀點及參考國際組織立法建議及外國立法例之比較法觀點進行說明。

#### 第一項 法釋義學之觀點


本論文對於我國現行法下集團內部服務費認列爭議的相關實體條文，包括所得稅法第 38 條、所得稅法第 43 條之 1、營所稅查核準則第 70 條及移轉訂價查核準則等規範，參酌我國國內學說文獻及實務上的法院判決對於各條文之構成要件及法律效果的解釋，了解目前我國現行法下之適用情形及相關爭議，並逐步剖析就解釋論的觀點，進行應如何解釋較為妥當。

#### 第二項 比較法之觀點

許多問題，單以解釋論，無法獲得根本性解決。就國際課稅議題，因涉及各國之課稅主權，要能實際達成防堵國際間不當的稅捐規避行為，國際間勢必得進行稅務合作，共同建立一套課稅基準，因此跨國性國際組織早已對於國際稅務議題探討研究及合作，其中最負盛名的包括經濟合作與發展組織（OECD）和聯合國（UN）。而如前第一節所述，集團內部服務爭議並非只發生在我國，而是全球納稅義務人與稅捐稽徵機關所遇到的「共業」，故無論是經濟合作與發展組織

<sup>13</sup> 移轉訂價查核準則第 7 條第 1 項第 5 款（五）。





(OECD) 和聯合國 (UN) 都有針對該議題進行相關研究，並提出研究報告及相關課稅的建議。而我國為符合國際趨勢，本在進行稅捐立法便會參考上開兩機構所提出之稅務文件，尤其是 OECD 所發佈之稅約範本及移轉訂價指導原則，因此本文主要會以 OECD 所建議的課稅標準及原則，作為主要的比較法對象，並以聯合國提出的建議作為補充說明。另，因 OECD 公告之文件多為報告或建議方向，無具體明文化之條文內容，故本文另擇定身為 OECD 會員國且為成文法系之國家的日本，作為我國未來相關議題在立法論上之借鏡對象。

#### 第四節 論文架構

在第一章之緒論中，本論文會先從跨國集團經營全球業務集中化管理趨勢以及伴隨著此趨勢集團內部服務稅務查核風險升高的現象談起，並剖析其後之可能的因素或原因。再從國際視角回歸我國，並以我國實務上之爭議作為本文之問題意識。而本論文研究範圍亦會聚焦在此議題之討論上，嘗試透過法釋義學及比較法觀點之研究方法，進行相關議題之研究。

第二章是主體面的討論，將就現行法下什麼樣的情況在我國移轉訂價稅制上會構成跨國關係企業，並檢討在我國現行法定義之合法性。詳言之，在此章中，本文會先就我國移轉訂價稅制進行相關的介紹，包含移轉訂價的概念、移轉訂價與稅捐規避之關係，並就我國現行法下關係企業間若發生不合常規移轉訂價調整稅法上的法律依據，即所得稅法第 43 條之 1，從構成要件及法律效果兩方面談本條在適用上之爭議及我國學說及實務見解，並針對跨國關係企業進行範圍界定，並對於現行法下之定義進行檢討，參酌外國比較法，提出本文之立法建議。

第三章是客體面的討論，針對集團內部服務費之概念及在稅法上認列相關費用的標準進行探討。首先，會先就定義集團內部服務開始，嘗試區辨集團內部服務與服務型成本分攤協議以及集團內部服務費與權利金之異同，並探討集團內部

服務會產生之稅務議題。接著，即會進入到我國稅法上對於集團內部服務費之認列標準以及目前實務上所遇到的爭議之介紹。最後，參酌 OECD 稅約範本 (Model Tax Convention) 及移轉訂價指導原則以及日本法上處理集團內部服務認列的相關作法及規定，以減少現行實務爭議、減少稽徵雙方成本為目標，提出本文對現行法適用之見解以及未來我國法制在立法論上之修法方向。

第四章則會進入到稅基計算層次，即集團內部服務費之計算如何始符合常規交易原則，包括計價方式、交易價格及是否加計利息。此部分的探討方式，原則上同第三章，會以我國現行法進行相關介紹，並點出目前實務上所遇到之爭議，並以 OECD 及日本之相關建議及立法例作為借鏡，提供本文此部分之淺見。

第五章會由實體法進入到稽徵法，探討移轉訂價稅制下之協力義務。此章節會介紹移轉訂價文書之概念以及移轉訂價之相關協力義務。並同樣參酌 OECD 及日本立法例對於移轉訂價協力義務，尤其是集團內部服務費之相關建議及立法例，提出本文就我國法之觀察與建議，冀能減少未來徵納雙方成本及衝突。

第六章結論的部分，則會彙整各章中本論文之見解，並嘗試在本章進行一步具體出我國所得稅法、移轉訂價查核準則、營所稅查核準則之建議修法草案條文內容，冀能從根本性改善我國稅制，使我國稅務環境更能透明及友善。



## 第二章 移轉訂價稅制下之跨國關係企業



「關係企業」從字面作文義解釋，是指企業間存有特定的「關係」<sup>14</sup>。關係企業間進行交易時，受到「特定關係」之影響似乎在所難免。就稅務領域而言，交易條件、交易價格等等的影響，會進一步影響到各營利事業當年度的收入及費用。如是涉及跨國關係企業間之交易，尚會產生國際間之所得移動，導致各國的稅收增加或減少，各國為了防止自己的稅收債權遭損害，對於跨國企業利用對於其間之特定關係進行稅捐規避，設有諸多防杜措施，其中之一即為移轉訂價稅制。

本文將循序漸進地介紹何謂移轉訂價，以及移轉訂價所涉及之稅務問題，以及在移轉訂價稅制下之跨國關係企業之範圍，以界定及釐清本文所欲探討之主體範圍。

### 第一節 移轉訂價之稅務問題

#### 第一項 移轉訂價之概念

移轉訂價 (transfer pricing) 本身是一個中性的名詞，是指關係企業間交易時所制定的價格。關係企業間之交易又被稱為「受控交易」(controlled transaction)，與非關係企業間之交易，即非受控交易 (uncontrolled transaction) 的概念相對。非受控交易由於是在非關係企業間進行，故會假定在設立交易條件時，各企業會依照常規交易基礎 (on an arm's length basis) 進行<sup>15</sup>。從跨國企業的觀點，透過移轉訂價能使跨國企業能更有效管理其內部市場，整合集團的市場力量及資源，

<sup>14</sup> 劉連煜 (2018)，《現代公司法》，13 版，頁 719，台北：新學林。

<sup>15</sup> United Nations, *supra* note 3, at 24.

加強集團在全球的競爭力，並能協助跨國企業追蹤集團各成員表現<sup>16</sup>，交易時制定彼此交易價格是關係企業營運時正常會有之現象。

移轉訂價會產生問題主要是由於關係企業間基於各種因素考量<sup>17</sup>，在彼此交易（受控交易）的價格上通常會有異於非關係企業間所為之價格（非受控交易）的傾向。各國基於不同的立法目的，會透過不同的法律規範會對於該傾向進行控管。以我國為例，我國公司法第 369 條之 4 到第 369 條之 6，為避免關係企業透過彼此間之交易進行不當利益輸送或為了減免租稅義務而導致從屬公司及其少數股東、債權人受害，即規定了控制公司利用控制與從屬關係進行不合營業常規或不利益之經營，而導致從屬公司受有損害，控制公司及其負責人之補償及損害賠償責任。而各國最為常見對於移轉訂價進行立法規範之領域是稅務，即為了避免關係企業利用彼此交易間定價之操作空間，進行企業集團稅負優化（tax optimization），損害各國之稅收債權，在稅制上各國往往會對於關係企業間之交易進行的特殊設計，這樣的制度又被稱為「移轉訂價稅制」，使移轉訂價應受稅捐稽徵機關評估有無構成稅捐規避，減少當地稅捐之情事。

## 第二項 移轉訂價與稅捐規避

承前所述，移轉訂價其實是一個中性的概念，僅指關係企業內部交易之制定價格之行為，進行移轉訂價是關係企業整合企業資源、檢視成員經營成果的手段之一，但因為移轉訂價是在存有特定關係之兩個主體間進行，這樣的訂價被認為存有操作空間，有透過彼此交易進行集團稅負優化之可能，可能被各國認為構成違反租稅公平之稅捐規避行為，而應加以防止，甚至在稅法上予以調整法律效果。

<sup>16</sup> Michelle Markham, THE TRANSFER PRICING OF INTANGIBLES 9-15 (2005).

<sup>17</sup> 關係企業從事移轉訂價之動機可能包括：(1)規避或逃漏稅負、(2)逃避外匯管制、(3)規避匯兌風險、(4)美化財務報表、(5)單純利益輸送或 (6)商業因素。凌忠嫻、簡錦紅、李怡慧（1992），〈論移轉訂價問題之研究〉，《財稅研究》，24 卷 6 期，頁 4-5。

## 一、 稅捐規避之概念與構成要件

「稅捐規避」之定義，可參見我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項，係指納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果。稅捐規避本質上屬脫法行為，私法上雖具有合法之外觀，然在稅法領域中，依量能課稅原則及實質課稅原則人民應按其實際經濟給付能力負擔應有之稅捐，因此若對於稅捐規避行為不予以否認，恐形成不公平課稅，而有違憲法第 7 條平等原則之意旨。因而稅法有必要對於構成稅捐規避行為加以否認，即調整其稅法的法律效果，包括「視同課稅要件已具備」或「視同租稅優惠要件不具備」<sup>18</sup>。而我國亦於 2013 年引進稅捐規避的一般防杜條款，即稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項，作為稅捐規避稅法上調整法律效果之依據。然而，究竟怎樣的情形會構成稅捐規避，而應在稅法上調整其法律效果，應自稅捐規避之構成要件加以判斷，稅捐規避構成要件包括<sup>19</sup>：

### （一）客觀構成要件

#### 1. 稅法上存在規範漏洞

客觀上應存在立法者當時訂定規範時所未考量由人為刻意安排、迂迴的法律形式（規範漏洞），使得納稅義務人有機會得利用該漏洞進行稅捐規避，而非立法者有意保留的法外空間。因此，稅捐規避又被稱為「脫法行為」，與節稅有別，節稅是納稅義務人利用立法者於立法上所預先設計減少稅捐負擔之行為。

#### 2. 納稅義務人利用法律形成空間而作成非常規行為

所謂的「非常規行為」係指納稅義務人為達成一定經濟上成果所採取的法律形式，異於一般常見的法律形式（常規），而被認為是「繁瑣、複雜、不合理、多餘、不透明或沒有效率」的方式。

<sup>18</sup> 陳清秀（2016），《稅法基礎案例研習》，頁 90，台北：新學林。

<sup>19</sup> 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 54-60。

### 3. 該非常規行為被評價為濫用

經稅捐機關所調查之證據進行綜合評價後，認為納稅義務人採取該非常規交易並非出於稅捐以外之理由（例如：商業上之正當理由），且依據立法者的立法目的，該行為所欲達成的經濟成果，不應藉由該非常規之方式實現，此時該非常規行為即會被評價為「濫用」。

### 4. 納稅義務人或第三人取得稅捐利益，且該利益之取得與非常規行為具有因果關係

須因該非常規行為的採用，而使納稅義務人或第三人獲得非稅法上原擬給予之稅捐上的利益（即稅法所未預見之稅捐利益），該行為與結果間兩者應具有相當因果關係。而稅捐利益係指所有在稅捐課徵上有利於納稅義務人（或第三人）之結果，包括免繳稅、少繳稅、納稅時間的遞延及取得稅捐優惠適用資格等。

## （二）主觀構成要件

稅捐規避之構成，是否主觀上應具備「規避意圖」，即是基於稅捐規避的動機或意圖所為，此在學理上有爭議。

肯定說則認為稅捐規避之「濫用」，乃是為了達成規避稅法目的之有目的性的行為，應以具備規避意圖為必要，倘人們是因誤解法律或欠缺經驗，而選擇不相當的法律形式時，則不屬於稅捐規避行為否定所欲規範的標的。再者，規避意圖之要件本身得作為納稅義務人信賴不值得保護之正當性，使稅法上否認稅捐規避之規定不牴觸法治國原則中之信賴保護原則<sup>20</sup>；否定說認為稅法之適用乃客觀之過程，稅捐債權之發生不以稅捐債務人有無滿足稅捐構成要件之意圖為要件，

<sup>20</sup> 陳清秀，前揭註 18，頁 124。

因此在稅捐規避行為之否認亦應相同，即稅捐規避是價值中立的，應予以客觀判斷，無需主觀要件之判斷<sup>21</sup>。

就此，本文認為在法理上基於排除信賴保護原則之考量，應採取肯定說之見解，然此爭議在實務上其實重要性並不高，因即便認為要求應具備「避稅意圖」的主觀要件，但基本上若證據已顯示以該當稅捐規避的所有客觀構成要件時，即足以推定納稅義務人具有規避意圖<sup>22</sup>。

## 二、 不合營業常規之移轉訂價作為特殊的稅捐規避型態

關係企業本身的存在，即是在整合集團資源，追求企業利益的最大化，而利益最大化的手段，亦有可能透過稅負優化為之。因關係企業彼此間是屬於關係親近的營利事業，存在利用彼此間之關係操縱交易價格，透過各國稅率和租稅優惠的差異進行全球稅務佈局之可能。易言之，關係企業本身就存在著高度「濫用」法律形成自由之可能<sup>23</sup>，即有高度可能會濫用契約自由下，契約雙方當事人就契約定價之自由形成空間，來規避或減免整個集團或部分集團成員之稅捐義務。

然而即便存在這樣高度濫用之可能性，也不能逕自推斷關係企業間之交易或成本費用及損益分攤皆為稅捐規避，否則即會過度干涉憲法所保障之契約自由及營業自由，因此各國在判斷關係企業交易是否有構成稅捐規避時，會另外設置一項客觀判斷標準——「常規交易原則」（arm's length principle）。將關係企業所進行之交易與「同一或相類似之情形下跟第三人間之交易」（非關係企業）進行比較。只有在不符合常規交易原則（即有不合營業常規之安排），此時才會被評價為「濫用」，而可能有構成稅捐規避之情事。

<sup>21</sup> 陳清秀，前揭註 18，頁 124。

<sup>22</sup> 柯格鐘，前揭註 19，頁 59-60。

<sup>23</sup> 柯格鐘，前揭註 19，頁 75。



這種利用關係企業之特殊關係，所產生具有操作交易價格的空間，而達到減少或免除稅捐負擔的稅捐規避，與前述稅捐稽徵法第 12 條 1 所規定之典型稅捐規避並不完全相同。詳言之，稅捐規避通常發生在獨立的兩個主體間，是雙方在意思自主下基於真意所欲達成之交易行為，只是這樣交易的法律效果在稅法上被評價是濫用私法自治之契約自由，然不合營業常規之移轉訂價，是發生具有關係企業關係之企業間，一方企業的意思形成事實上可能是由另一方企業所控制，並非具有完全的意思形成自由<sup>24</sup>，因此此種稅捐規避型態有其特殊性，又被稱為「控制型之稅捐規避」，故有必要透過個別防杜條款（亦被稱為「特別防杜條款」）的立法予以規範<sup>25</sup>，而事實上各國在稅捐成文法上，對於關係企業間之交易行為或費用分攤，通常也會訂定特別的防杜稅捐規避行為條款加以規範<sup>26</sup>，而我國亦同。

### 第三項 關係企業間移轉訂價調整之法律依據

我國於 2013 年增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 稅捐規避之一般防杜條款<sup>27</sup>前，我國立法者早已將關係企業間不合常規之移轉訂價之稅捐規避型態予以立法明文，即為所得稅法第 43 條之 1。依照所得稅法第 43 條之 1：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納

<sup>24</sup> 柯格鐘（2009），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19 期，頁 94-95。

<sup>25</sup> 相同見解得參閱謝政憲（2016），《重建我國不合營業常規移轉訂價法制》，頁 10，國立成功大學法律學系研究所碩士論文。

<sup>26</sup> 柯格鐘，前揭註 19，頁 77。

<sup>27</sup> 我國稅法對於稅捐規避之防杜，除了透過一般性防杜條款，即稅捐稽徵法第 12-1 條，尚有特別防杜條款之存在，即立法者針對有某些特殊形態的稅捐規避予以類型化明文規範，其散見於所得稅法或其他稅法的法律規範中，兩者之區別實益在於若藉由一般防杜條款進行稅捐規避之認定，尚須辨識出該稅捐規避行為所欲規避的具體法律規範，以及進行稅捐規避之構成要件檢視，而特別防杜條款則可直接單獨依照其構成要件適用即可，不必再便辨識出欲規避的具體法律規範。如果有特別防杜條款存在時，應優先適用，並排除一般性防杜條款，只有在該特別規定屬於不真正的特別規定或被濫用時，才可回歸適用一般防杜條款。參見柯格鐘，前揭註 19，頁 82-85；陳清秀，前揭註 18，頁 93-94。

稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」，其構成要件及法律效果，分述如下：



#### 一、 所得稅法第 43 條之 1 之構成要件

##### (一) 適用主體：關係企業

依照所得稅法第 43 條之 1 前段，本條適用主體為「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」者，然此條文內容不夠明確，造成實務上適用爭議。故財政部在 2004 年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」），對其內涵有近一步進行定義性規範，移轉訂價查核準則第 3 條規定：「本法第四十三條之一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，指營利事業相互間有下列情形之一者：……」，又見同查核準則第 4 條第 1 項第 1 款，其規定：「關係企業：指營利事業相互間有前條從屬或控制關係者。」，因此本條之適用主體即係指我國移轉訂價稅制下之關係企業<sup>28</sup>，而其相關之特徵以及類型，本文將會於下節中詳細探討。

##### (二) 適用客體：不合營業常規之受控交易及分攤

依照所得稅法第 43 條之 1 文義，本文之適用客體應為「關係企業間之收益、成本、費用與損益之攤計，有以不合營業常規之安排者」。

針對「關係企業間之收益、成本、費用與損益之攤計」之內涵，我國並沒有類型化規定。參照會計學上之定義，所謂的「收益」，係指「報導期間經濟效益之增加，以資產流入、增值或負債減少等方式增加權益。但不含業主投資而增加

<sup>28</sup> 我國實務見解亦認同所得稅法第 43 條之 1 之適用主體與移轉訂價查核準則之規範範圍相同（得參見最高行政法院 102 年度判字第 614 號判決，其稱：「所得稅法第 43 條之 1 既明文以『具從屬或控制等關係之國內外營利事業』作為規範之對象，是為執行本條規定而訂定之移轉訂價查核準則，其所規範之對象自亦相同，而此自該準則第 2 條項『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、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。』之規定，亦得證之。」。

之權益」(商業會計法第 28-2 條)，包括個體正常活動產生之收入，及其他符合收益定義之其他「利益」<sup>29</sup>。所謂的「成本」係指本期內因銷售商品或提供勞務等而應負擔之成本(商業會計處理準則第 34 條)，凡銷售貨物、提供勞務及金融保險業務等各項成本皆屬之，包括銷售成本、勞務成本、金融保險成本等等<sup>30</sup>。而「費用」則是指「本期內因銷售商品或提供勞務應負擔之費用」(商業會計處理準則第 35 條)，凡配合產銷營運所發生之各項營業費用皆屬之，包括行銷費用、業務費用、管理費用、研究發展費用、員工訓練費用等等<sup>31</sup>。而損益則是指「同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額」(商業會計法第 58 條)。

而所謂「不合營業常規之安排」，其安排之標的並不限於「交易行為」<sup>32</sup>，只要對於「相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計」事項，有不合營業常規之安排行為，包括「濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當」之情形<sup>33</sup>。即所得稅法第 43 條之 1 的適用客體包括關係企業間之「不合營業常規之交易」(移轉訂價)及「不合營業常規之分攤」(關係企業間之分攤協議，即成本分攤協議)。就「不合營業常規之交易」的型態(即移轉訂價)，移轉訂價查核準則有規範所謂的「受控交易」<sup>34</sup>，而涉及到分攤收益、成本費用可能會有的交易形態的類型

<sup>29</sup> 鄭丁旺(2014)，《中級會計學(上冊)》，12 版，頁 19，台北：三源。

<sup>30</sup> 參照 IFRS 各業適用損益表科目名稱、定義及編號，載於行政院主計總處網站，<https://www.dgbas.gov.tw/ct.asp?xItem=41538&ctNode=3591&mp=1>(最後瀏覽日期:06/20/2021)。

<sup>31</sup> 參照 IFRS 各業適用損益表科目名稱、定義及編號，載於行政院主計總處網站，<https://www.dgbas.gov.tw/ct.asp?xItem=41538&ctNode=3591&mp=1>(最後瀏覽日期:06/20/2021)。

<sup>32</sup> 最高行政法院 103 年度判字第 339 號判決：「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則係依所得稅法第 80 條第 5 項之授權所訂定，僅用於『營利事業所得稅不合常規移轉訂價』之查核，因此雖該準則規定所謂『移轉訂價』係指『營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤』(第 4 條第 1 項第 10 款)，惟行政命令規定的部分事項不限制母法的適用範圍。」。

<sup>33</sup> 請參見最高行政法院 104 年度判字第 208 號判決及最高行政法院 103 年度判字第 630 號判決。

<sup>34</sup> 移轉訂價查核準則之受控交易是指「關係人相互間所從事之交易」，而移轉訂價查核準則所稱之「關係人」，除了關係企業外，尚包括其他與營利事業及與其具有一定關係之財團法人或個人(移轉訂價查核準則第 4 條)，因為當時該準則立法時尚連同金融控股公司法第 50 條第 1 項及企業併購法第 47 條第 1 項第 1 款其他個別稅捐規避條款一併加以規範。因此我國移轉訂價稅

得參考移轉訂價查核準則第 5 條之規定<sup>35</sup>，包括有形資產之移轉或使用、無形資產之移轉或使用、服務之提供、資金之使用或其他經財政部核定之交易類型，以及同準則第 4 條第 1 項第 12 款之「企業重組」<sup>36</sup>。

然而，如前述，僅憑關係企業間之受控交易之高度濫用可能不能逕認為構成稅捐規避，否則即過度干涉企業之商業及經營自由，應需受「常規交易原則」檢驗，因此，所得稅法第 43 條之 1 即明文「……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……」，本條之適用客體有加上「不合營業常規」作為構成要件。而所謂的「不合營業常規」，根據移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 7 款之定義，係指「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者」，重點在於關係企業間之所得移動異於相同情況下非關係企業間之移動，且此種異常的所得移動欠缺除了租稅以外的合理或正當商業理由，此時即應該被評價已構成濫用，而違反常規交易原則，有「不合營業常規」之情事。另外，有學者提出基於實質課稅原則，當關係企業間利用表面上為獨立企業之第三人作為中介者，透過分別與這位表面上為獨立企業之第三人進行交易（使交易流程形式上變成非受控交易），但實質是進行關係企業間之不合營業常規的利益輸送的情形，應視同「不合營業常規之交易」<sup>37</sup>。

---

制之適用主體其實除了關係企業外，尚包括其他關係人，惟本論文之研究範疇為所得稅法第 43 條之 1，故僅就關係企業討論。

<sup>35</sup> 謝政憲，前揭註 25，頁 35-36；陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 262。

<sup>36</sup> 本款為 2015 年參考 OECD 之「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」所增訂之交易類型，於該次修法於移轉訂價查核準則中一併新增了第 9 條之 1，明定營利事業提示之移轉訂價報告應特別揭露企業重組交易相關資料，以證明其受控交易結果符合常規。

<sup>37</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 264。

### （三）規避或減少我國營利事業之納稅義務

移轉訂價類型的稅捐規避既作為稅捐規避的一種，移轉訂價之安排應使營利事業在我國減少或規避掉原本其經濟實質上應有的納稅義務，而取得租稅利益始構成。因此，如果關係企業間之不合營業常規之交易的結果反是增加在我國之納稅義務時，而未造成我國稅收減少，此時在我國即不認為構成稅捐規避，而有調整之必要<sup>38</sup>，而移轉訂價查核準則第 7 條第 1 項第 5 款亦明文規定：「……（五）依前二目調整之結果，將使其在中華民國境內之納稅義務較未調整前為低者，不予調整。」。至於是否有構成「規避或減少納稅義務」之情事，應綜合觀察營利事業之應納稅額，非就分別各該調整項目觀察，否則反而容易產生操作空間，致違反本條之規範目的<sup>39</sup>。

### （四）規避意圖

依我國通說，稅捐規避主觀上應具有「規避意圖」，已如前述，而為稅捐規避之主觀構成要件，於特別的稅捐規避行為條款亦有適用，以避免納稅義務人主張其行為受信賴保護<sup>40</sup>。

## 二、 所得稅法第 43 條之 1 之法律效果

依所得稅法第 43 條之 1 後段：「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，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」，若關係企業間之安排被稽徵機關認定構成「不合營業常規」之情事，依照我國稅法之規定，稅捐稽徵機關再報經財政部核准後，得按營業常規予以調整。由上可知，所得稅法第 43 條之 1 的法律效果可分為前階段「報經財政部核准」的程序規定，以及後階段「按營業常規調整」的實體法上效果。

<sup>38</sup> 我國實務見解亦強調需具備此要件，才能適用所得稅法第 43 條之 1 調整納稅義務人之稅負，得參見最高行政法院 102 年度判字第 529 號判決及最高行政法院 102 年度判字第 614 號判決。

<sup>39</sup> 得參照最高行政法院 102 年度判字第 614 號判決。

<sup>40</sup> 柯格鐘，前揭註 19，頁 88-89。

### （一）「報經財政部核准」之程序要件

「不合營業常規之安排」屬於一抽象不確定的法律概念，然會影響到是否稅捐機關有調整課稅之權限，而直接影響納稅義務人之稅捐負擔。為避免國家公權力過度干涉人民基本權，並兼顧課稅公平性，故本條設有「得報經財政部核准」之程序要件。

本條條文文字內容為「得報經財政部核准」，對於「得」應如何解釋，該程序是否為必要之程序，並非毫無爭議，目前可分為以下幾種見解<sup>41</sup>：

#### 1. 裁量說：

該要件文字規定為「得」，應屬於裁量規定，係屬賦予稅捐稽徵機關裁量是否報財政部核准之權限，非強制規定，因此稅捐稽徵得自行裁量是否要報經財政部核准<sup>42</sup>。

#### 2. 裁量收縮至零說：

營利事業所得額之調整已涉及對人民之財產權的限制，因此在程序上應再行謹慎，此處的裁量權應認為已萎縮至零，需經報經財政部核准，始得調整之。因此，「報經財政部核准」乃法定必要程序，稅捐稽徵機關不得任意選擇是否報經財政部核准<sup>43</sup>。

#### 3. 調整權限及課稅義務說：

並非所有看似為裁量的規定，實際上即為裁量規範，應視法律規定的關聯性，探求其授權目的而決定，所謂「得」可能並非在「賦予行政裁量」，而是「賦予權限」。此要件目的係在於避免稅捐稽徵機關濫用稅捐規避否認制度，鑑於租稅

<sup>41</sup> 陳清秀，前揭註 18，頁 94-97。

<sup>42</sup> 得參照最高行政法院 103 年度判字第 244 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 629 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 662 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 663 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1725 號判決。

<sup>43</sup> 得參照最高行政法院 104 年度判字第 208 號判決、最高行政法院 103 年度判字第 339 號判決。

法律主義，稅捐屬於法定之債，課稅處分為羈束處分，而非裁量處分，此處「得」應解為授權調整課稅之權限，為必要的程序合法要件。

就此要件之解釋，我國實務上尚未有定論，然就本文之觀點，從對人民財產權之保障以及追求正確及公平課稅而言，本文認為此處「報經財政部核准」應認定為必要程序較為妥當。

惟接著會有的問題是，如肯定是必要程序，但欠缺該程序的效力為何？查我國實務上司法判決多認為該程序瑕疵屬於依行政程序法第114條第1項第5款及第2項關於應參與行政處分作成之其他機關程序未參與之情形，在訴願程序終結前皆得補正<sup>44</sup>，然有論者認為基於保障納稅義務人之基本權及程序權，若欠缺該程序，課稅處分應為無效<sup>45</sup>。

## （二）按營業常規調整

如關係企業間之收益、成本、費用與損益之攤計安排，包括移轉訂價，被認定已有「不合營業常規」之情事，並造成我國稅收之減少，而得評價為「濫用」，構成稅捐規避。此時，稅捐機關經財政部核准後，即得取得調整應納稅額之權限。

所謂「按營業常規予以調整」，依照我國實務見解是指依實質經濟事實關係，調整其損益之攤計<sup>46</sup>，即調整為一般非關係人間之安排相同或類似之法律效果。

就此實際上之操作，即將規避或減少的納稅義務予以還原及調整，仍須透過移轉

<sup>44</sup> 參見最高行政法院 96 年度判字第 1369 號判決：「其中關於『報經財政部核准』之程序規定，目的乃在透過上級機關之程序介入，促使行政機關能作成內容正確之決定；亦即『報經財政部核准』本身因非本條規定之目的，且因復查程序仍屬稅捐稽徵機關自我省查之程序，並參諸行政程序法第114條第1項第5款及第2項關於應參與行政處分作成之其他機關程序未參與欠缺之補正，得於訴願程序終結前為之之規定，足認本條關於『報經財政部核准』程序之欠缺，若於復查程序中已獲得補正，因於本條規定之目的無礙，且可避免程序之浪費，其補正應屬適法。」，而最高行政法院 98 年度判字第 104 號判決持相同見解。

<sup>45</sup> 林光炫（2013），〈正當法律程序之研究——以稅法規定「報經財政部核准」為中心〉，《德明學報》，37 卷 1 期，頁 19-34。

<sup>46</sup> 參照最高行政法院 104 年度判字第 208 號判決。

訂價查核準則所揭示之可比較分析及常規交易方法進行，具體之操作原則將會於本論文第四章進行詳細探討。



## 第二節 跨國關係企業之定義

關係企業一詞已為現代社會普遍使用，然而究竟何謂關係企業，至今並沒有明確之定義。一般而言，關係企業又稱為「集團企業」，通常指的是數個獨立企業可能透過股權控制、業務關係、血緣人脈或其他結合，形成集團性的事業團體，共同追求集團利益的最大化及綜效。從管理學的觀點，公司適當的轉投資他公司，可以使業務穩定發展外，亦可分散企業經營風險，然而因公司轉投資產生之控制關係及交叉持股關係，可能伴隨著弊端，故有立法規範之必要<sup>47</sup>。然法律上之關係企業，不同的法律規範會隨著立法目的以及立法背景等因素，擴張或限縮該法規範對於關係企業之定義（規範範圍），故亦有釐清本文所指稱之關係企業範疇究竟為何之必要，另外本文也參考外國立法例，就現行法下移轉訂價稅制下之關係企業之概念不足或缺失之處，一併進行檢討。

### 第一項 我國移轉訂價稅制下關係企業之定義

如前述，我國所得稅法第 43 條之 1 之適用主體為關係企業，惟其條文內容其實僅規定「營利事業與國內外其他營利具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制」，並未就何謂「關係企業」有相關之定義。關係企業之定義性規定訂於「移轉訂價查核準則」第 3 條及第 4 條第 1 項第 1 款，參照前開之規定，移轉訂價稅制下之關係企業應具有以下特徵及類型：

#### 一、 兩企業皆為營利事業

依所得稅法第 3 條第 1 項：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」，我國要取得課稅權，至少其中一方此處應構成

<sup>47</sup> 王文宇（2018），《公司法論》，6 版，頁 686，台北：元照。



我國稅法所稱之營利事業，因此稅法上所稱之關係企業中的「企業」應是指「營利事業」。依所得稅法第 11 條第 2 項之定義，營利事業係指「公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」，由上開條文定義似可將營利事業之構成要件分列如下：

（一）主觀構成要件：以營利為目的。

（二）客觀構成要件：

1. 經營方式：公營、私營或公私合營。
2. 具備營業牌號或場所：實務見解認為「營業場所」係指營業活動所在場地（空間），並不以固定之營業場所為限；又所謂營業牌號，亦不以實體招牌或營業登記為限，只要以一定名稱對外從事營業活動，即屬之<sup>48</sup>。
3. 組織型態：獨資、合夥、公司及其他組織方式。
4. 經營內容及類型：工、商、農、林、漁、牧、礦冶。

然我國司法實務在判斷是否該當所得稅法第 11 條第 2 項之「營利事業」時，並非以上述要件作為判斷標準。最高行政法院 106 年度判字第 11 號判決即直接表明：「具備『營業牌號』或固定之營業『場所』，並非營利事業認定上之重要特徵條件……至於『獨資、合夥、公司或其他組織方式』既均得為營利事業，且『工、商、農、林、漁、牧、礦、冶』等皆可經營，則組織方式及事業種類亦顯非營利事業之重要特徵，是有關營利事業之定義應係以營利為目的，獨立的持續參與一般經濟市場上之交易，並因而獲得經濟上成果者即屬之等語，誠屬的論。」。實務判決於進行「營利事業」之認定時，是採取實質原則，以「以營利為目的，而

<sup>48</sup> 參見最高行政法院 106 年度判字第 11 號判決及臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1041 號判決

持續性地獨立從事特定經濟活動者」作為營利事業的實質要件。因此，「營利事業」之構成要件實際上應分列如下：



(一) 主觀構成要件：以營利為目的。

(二) 客觀構成要件：

1. 持續性：需反覆為之，非一次、偶然性之行為。
2. 獨立性：具有活動自主性，能以自己之計算，自負盈虧責任。如係接受指揮監督從事活動者，即非具有獨立性<sup>49</sup>。
3. 從事特定經濟活動：參與一般市場上之交易活動，並因而獲有經濟上成果。

另，有學者提出，雖「經營方式」及「經營內容及類型」在進行營利事業之判斷並非重要之要件，但「組織型態」若為依法經登記的獨資、合夥或公司，就營利事業資格取得，具有「充分條件」之意義。而「具備營業牌號或場所」，雖非營利事業之「充分要件」，但可作為證據方法，證明該營業牌號或場所之經營者有「持續性地獨立從事特定經濟活動」之事實，因此當其以營利為目的時，即推定其為營利事業，但此種證明可以反證推翻<sup>50</sup>。換言之，雖「組織型態」及「具備營業牌號或場所」非營利事業之構成要件，但得作為認定上之輔助標準或證據方法，本文認為值得參考之。

## 二、 存在控制關係

在移轉訂價稅制下，關係企業應以兩營利事業間存在控制關係為要件。此處之控制關係，與公司法第 369 條之 1 以下所定義之「從屬及控制關係」範圍並不

<sup>49</sup> 參考對於營業稅法第 6 條第一款「營利事業」之解釋，陳清秀（2013），〈營業稅之稅捐主體與客體之探討〉，《當代財政》，25 期，頁 22。

<sup>50</sup> 黃茂榮（2007），《稅法各論》，2 版，頁 168-172，台北：植根。

相同<sup>51</sup>。依照我國移轉訂價查核準則，是否構成移轉訂價稅制下關係企業的控制關係，應以下標準判斷：

### （一）形式判斷：股權測定

形式判斷標準主要是建立在股權測試，透過設定一定股權持有比例認定是否具有控制關係，包括垂直及水平兩種持股結構：

#### 1. 垂直持股結構

垂直持股即是指營利事業透過股權直接或間接控制另一營利事業，形成母子公司<sup>52</sup>的關係或類似母子公司關係，可分為以下幾種情形：

（1）營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，

達該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上<sup>53</sup>；

（2）營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分

比為最高且達百分之十以上<sup>54</sup>；

<sup>51</sup> 李梅英，前揭註 11，頁 36。

<sup>52</sup> 對於子公司的定義，原則上以母公司對於子公司之投資百分比或控制程度之高低為判斷，但對於投資百分比之多寡或控制程度我國尚未有統一之標準。有認為應百分之百投資設立之公司，始為子公司，否則僅屬於關係企業；我國企業併購法第 4 條第 7 款對於子公司則定義為「直接或間接持有他公司已發行有表決權之股份總數或資本總額超過半數之公司，為母公司；被持有者，為子公司。」；亦有認為只要有控制關係存在即為子公司；有更為寬鬆者認為只要投資公司與被投資公司具有投資上的垂直關係即屬之。在會計上，財務會計準則公報第七號對於「子公司」或「聯屬公司（即母公司及其全部子公司之統稱）」之定義，過去同企業併購法是以形式標準認定，即「直接及經由子公司間接持有一公司超過半數之普通股股權」者，然財團法人中華民國會計研究發展基金會於 93 年 12 月 7 日發布修正了財務會計準則公報第七號，並宣佈自 94 年 1 月 1 日起實施，此次修正中其導入了實質控制的概念，依據現行的財務會計準則公報第七號：「子公司：係指被另一企業個體（母公司）控制之企業個體。」，而在財務會計準則公報第七號第 16 段，對於「控制」則採取實質認定：「1. 投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過百分之五十者，即對被投資公司有控制能力，但有證據顯示其持股但未具有控制能力者，不在此限。2. 投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份雖未超過百分之五十，但若有下列情況之一者，仍視為對被投資公司有控制能力：（1）與其他投資人約定下，具超過半數之有表決權股份之能力。（2）依法令或契約約定，可操控公司之財務、營運及人事方針。（3）有權任免董事會（或約當組織）超過半數之主要成員，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。（4）有權主導董事會（或約當組織）超過半數之投票權，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。（5）其他具有控制能力者。3. 當投資公司對被投資公司具有控制能力時，構成母子公司關係」。

<sup>53</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 1 款。

<sup>54</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 3 款。

(3) 總機構與分支機構間。

2. 水平持股結構

水平持股則是指兩個營利事業由同一之人直接或間接持有該營利事業一定股份數或出資額的情形，形成類似的兄弟姐妹公司關係<sup>55</sup>，因為兩者營利事業皆為相同之人所控制，因此兩家營利事業彼此間也會被認為具有控制關係。目前我國法定基準如下：

營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之已發行有表決權之股份總數或資本總額各達百分之二十以上<sup>56</sup>。

(二) 實質控制關係

雖兩營利事業從私法形式上並無控制關係，但營利事業事實上亦能透過實質掌握管理權、人事、財務、業務經營或其他方式控制另一方營利事業，形成實質的控制關係。就實質控制關係，我國透過以下標準認定：

1. 管理權測定

(1) 營利事業與另一營利事業之執行業務股東或董事半數以上相同<sup>57</sup>。

(2) 營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額超過百分之五十之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計達該另一營利事業董事總席次半數以上<sup>58</sup>。

(3) 營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係<sup>59</sup>。

<sup>55</sup> 典型之兄弟姐妹關係為兩個營利事業由同一之人直接或間接持有該營利事業 50% 以上之股份數或出資額。

<sup>56</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 2 款。

<sup>57</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 4 款。

<sup>58</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 5 款。

<sup>59</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 6 款。



## 2. 人事控制關係

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<sup>60</sup>。

## 3. 財務控制關係

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<sup>61</sup>。

## 4. 業務經營控制關係

(1) 營利事業之生產經營活動須由另一營利事業提供專利權、商標權、著作權、秘密方法、專門技術或各種特許權利，始能進行，且該生產經營活動之產值達該營利事業同年度生產經營活動總產值百分之五十以上<sup>62</sup>。

(2) 營利事業購進之原物料、商品，其價格及交易條件由另一營利事業控制，且該購進之原物料、商品之金額達該營利事業同年度購進之原物料、商品之總金額百分之五十以上<sup>63</sup>。

(3) 營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商品之銷售收入達該營利事業同年度銷售收入總額百分之五十以上<sup>64</sup>。

## 5. 合資或聯合經營關係

若營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約，也會被認為彼此間存在控制關係<sup>65</sup>。因透過合資或聯合經營企業，可使一方營利事業取得他方營利事業之控制權。

<sup>60</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第8款第1目。

<sup>61</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第8款第2目。

<sup>62</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第8款第3目。

<sup>63</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第8款第4目。

<sup>64</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第8款第5目。

<sup>65</sup> 移轉訂價查準第3條第1項第9款。

## 6. 概括條款

若有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，亦會被認定具有控制關係<sup>66</sup>。

### 第二項 跨國關係之認定

移轉訂價稅制上之跨國關係，參考移轉訂價查準第 4 條第 1 項第 13 款：「跨國企業集團：指因從屬或控制關係，依編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其中任一營利事業股權如於公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應納入編製合併財務報表範圍之營利事業集合體，且其成員包括二個以上不同居住地國或地區之營利事業，或包括營利事業與其於另一居住地國或地區設立、從事商業活動且負納稅義務之常設機構。」，應以雙方分處於不同的課稅主權<sup>67</sup>為前提，由於各國稅制上的差異，稅基、稅率和租稅優惠上之落差，即給予跨國關係企業得利用移轉訂價進行稅捐規避的空間。

跨國關係型態在我國法下可分為兩種：雙方為不同居住地國或地區之營利事業，以及營利事業與其在他居住地國或地區設立之常設機構，即居民企業與非居民企業以及總機構與分支機構之兩種型態。

<sup>66</sup> 移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 10 款。

<sup>67</sup> 我國與大陸地區（包含港澳地區）是否構成跨國？此涉及政治性問題，故依照司法院釋字第 328 號解釋之意旨：「我國憲法第四條規定，……對於領土之範圍，不採列舉方式而為概括規定，並設領土變更之程序，以為限制，有其政治上及歷史上之理由。其所稱『固有之疆域』究何所指，若予解釋，必涉及領土範圍之界定，為重大之政治問題。」，不屬於司法審查範圍。惟依臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 25 條：「大陸地區人民、法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得，課徵所得稅。」，依據本條大陸地區的營利事業，僅需就台灣地區來源所得課徵我國營利事業所得稅，而非就全球所得課稅，如此的立法例的處理方式與總機構在境外之營利事業有高度相似性。甚至，香港澳門關係條例 29 條第 2 項更直接明文：「香港或澳門法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得比照總機構在中華民國境外之營利事業，依所得稅法規定課徵所得稅。」。綜上，雖在法律上大陸地區是否屬於中華民國境內之議題仍有爭議，但根據現行法規定總機構在大陸地區之營利事業，僅就台灣地區來源所得課稅，即代表兩者仍是在不同稅捐主權下，是不同的稅籍居民，因此分處台灣地區與大陸地區（包括港澳地區）之營利事業或總公司與分支機構在稅法上亦得構成跨國關係企業。因此本文所謂的跨國不涉及國家主權問題，而是以租稅主權作為劃分，併此說明。

## 一、居民企業與非居民企業

除移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 7 款為總公司以及分支機構的型態，兩營利事業要構成在稅法上具有「跨國關係」的關係企業，除了需具備移轉訂價查核準則第 3 條第 1 項之控制關係外，一方須為我國居民企業，另一方為非居民企業。

### （一）居民企業與非居民企業之定義及區分標準

所謂的居民企業，是指營利事業之總機構在中華民國境內者。依所得稅法第 3 條第 2 項，居民企業應就其全球所得（即中華民國境內外全部營利事業所得）課徵營利事業所得稅；而非居民企業，依所得稅法第 3 條第 3 項規定，是指營利事業之總機構在中國民國境外者，僅需就我國來源所得（中華民國境內之營利事業所得），課徵營利事業所得稅。

是否屬於居民企業之判斷標準，即總機構是否位於在中華民國境內，立法例上有「準據法標準」、「章程所在設立地標準」以及「營運地標準」三種，亦有採綜合標準者。「準據法標準」是視營利事業是依據哪一個國家的法律成立而判斷；「章程所在設立地標準」是視公司章程中所記載之本公司所在地為判斷；「營運地標準」是以營利事業實質上管理支配之場所（例如：董事會開會地點）為斷<sup>68</sup>。前兩者屬於形式認定之標準，而營運地標準則應依照實際事實進行判斷，屬於實質認定之標準。

雖我國稅法並未明確說明應採用哪一標準，然我國實務受到公司法之影響，向來依形式標準判斷，以設立準據法及章程所在設立地為判斷依據<sup>69</sup>，因此若該營利事業是依據我國法令設立登記，即屬於「總機構在中華民國境內之營利事業」，而若該營利事業是依據外國法令設立登記，則屬於「總機構在中華民國境外之營

<sup>68</sup> 柯格鐘（2017），〈國際租稅之原理原則與實際計算〉，《月旦法學雜誌》，268 期，頁 126-127；陳清秀，《國際稅法》，前揭 8，頁 50-53。

<sup>69</sup> 柯格鐘，前揭註 68，頁 126-127。

利事業」。此由民國 105 年我國所得稅法將依外國法設立但實際管理（營運）地在我國境內之營利事業，另以所得稅法第 43 條之 4 透過法律擬制的方式，「視為」總機構在中華民國境內之營利事業即可得知<sup>70</sup>。

## （二）居民企業與非居民企業之避稅型態

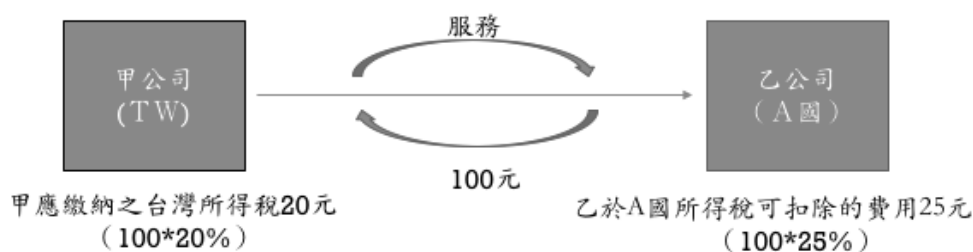
由於各稅內國稅法上的差異，各國之稅基、稅率和租稅優惠的規定均有差異，故跨國關係企業基於降低集團總稅負之考量，即有將所得移轉到租稅天堂或是稅率較低的地區，費用則是實現在高稅負的國家之誘因。舉例而言，如單以稅率為考量因素，我國目前營利事業所得稅之稅率為 20%，因此就集團內部服務費用之安排可為以下操作：

### 1. 非居民企業其居住國稅率較高（假設為 25%）

此時則會將所得保留於我國居民企業，費用多實現在非居民企業上。

用一個簡單的例子說明，設甲乙為關係企業，依一般常規交易，台灣之甲公司（總機構在中華民國境內）提供給一項服務給 A 國之乙公司（總機構在中華民國境外）應收取費用為 100 元，甲應繳納台灣所得稅 20 元（ $100 \times 20\%$ ），而乙則得於 A 國扣除 25 元所得稅（ $100 \times 25\%$ ），故集團總稅負應為 -5（ $20 - 25$ ）。

圖表 3 居民企業（甲）與非居民企業（乙）避稅示意圖（常規交易情形）



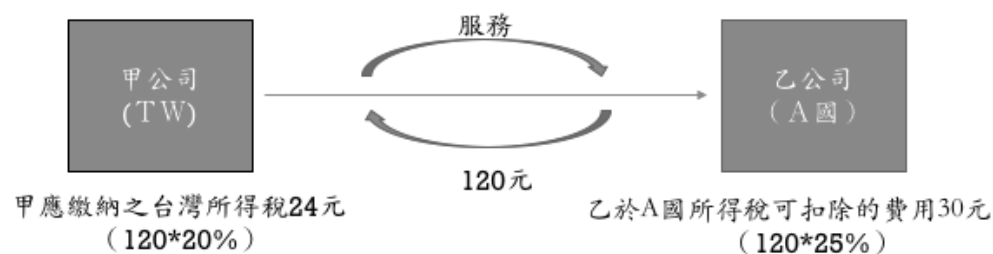
圖片來源：本文自製

<sup>70</sup> 即如果我國係採營運地標準，即無須再另行立法將實際管理處所在我國境內之外國營利事業「視為」總機構在中華民國境內之營利事業。然亦有學者從另一角度觀察，主張我國是兼採「營運地標準」，得參閱陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 53。



若甲公司將收取的費用從 100 元改為 120 元，甲此時應繳納之所得稅額即為 24 元（ $100 \times 20\%$ ），而乙於 A 國得扣除的費用則變成 30 元（ $120 \times 25\%$ ）。此時，整體集團的總稅負即會變成 -6（ $24 - 30$ ），對於整個集團而言整體稅負是減少的，因此跨國企業有誘因在交易價格安排上進行非常規之安排（將費用實現在稅率高地區）。不過此種情形，在台灣並不會構成稅捐規避，因為單就台灣而言，台灣所收到的稅捐由 20 增加為 24，未有稅收減少之情事。

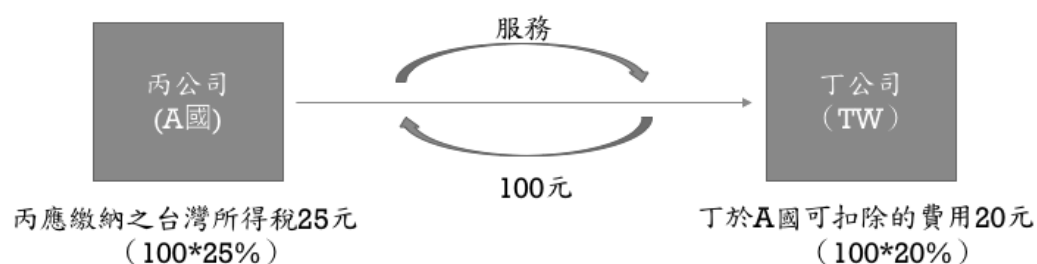
圖表 4 居民企業（甲）與非居民企業（乙）避稅示意圖（費用實現在稅率高之他國）



圖片來源：本文自製

但如果相反，由非居民企業提供我國居民企業的情況，例如：丙丁為關係企業，依一般常規交易（非關係企業間），A 國之丙公司（總機構在中華民國境外）提供給一項服務給台灣之丁公司（總機構在中華民國境內）應收取費用為 100 元，丙應於 A 國繳納所得稅 25 元（ $100 \times 25\%$ ），而丁則可以在台灣扣除 20 元所得稅（ $100 \times 20\%$ ），集團總稅負應為 5（ $25 - 20$ ）。

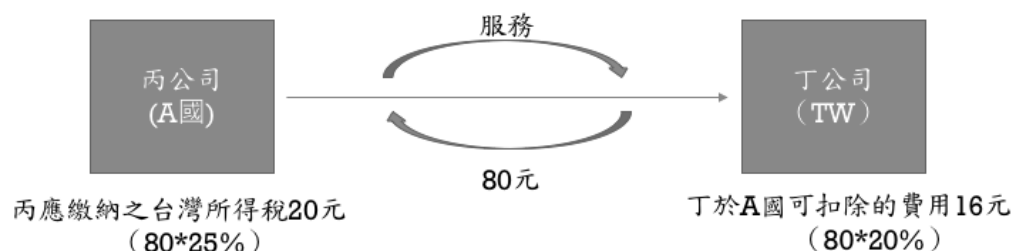
圖表 5 居民企業（丁）與非居民企業（丙）避稅示意圖（常規交易情形）



圖片來源：本文自製

此種情況下，關係企業會傾向將集團所得保留在稅率低的地區，即我國，故會有少收取服務費用之現象。以收取費用改為 80 元為例，丙應於 A 國繳納之所得稅會變更為 20 元( $80 \times 25\%$ )，而丁於台灣可扣除得稅額則會變成 16 元( $80 \times 20\%$ )，此時總集團稅額即可以降到 4 ( $20 - 16$ )，達到減少集團總稅捐之效果，然此種情形在我國亦不會被認為是稅捐規避，因為就台灣而言，丁公司的得扣除的稅額是減少的（由 20 降為 16），因此其在台灣的稅負會增加。

圖表 6 居民企業（丁）與非居民企業（丙）避稅示意圖（所得保留在稅率低之我國）



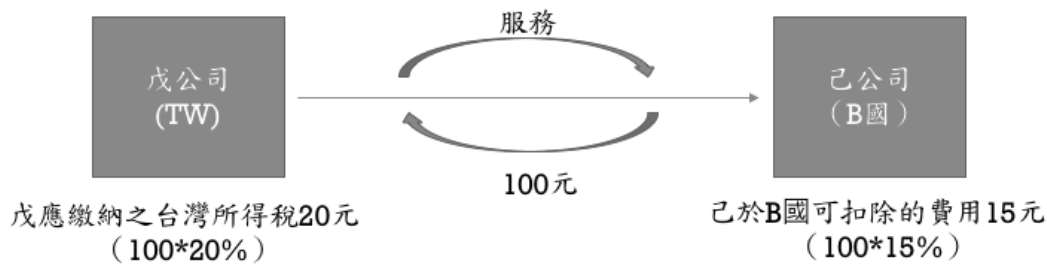
圖片來源：本文自製

## 2. 非居民企業其居住國稅率較低（假設為 15%）

若非居民企業之居住國稅率較低時，此時跨國關係企業則會將所得多保留於非居民企業，少保留在我國居民企業，而費用部分則是多實現在我國居民企業，少實現在非居民企業。

設戊己為關係企業，依一般常規交易，台灣之戊公司（總機構在中華民國境內）提供給一項服務給 B 國之己公司（總機構在中華民國境外）應收取費用為 100 元，戊應繳納的台灣所得稅為 20 元 ( $100 \times 20\%$ )，而己則可以在 B 國扣除 15 元所得稅 ( $100 \times 15\%$ )，故集團總稅負應為 5 元 ( $20 - 15$ )。

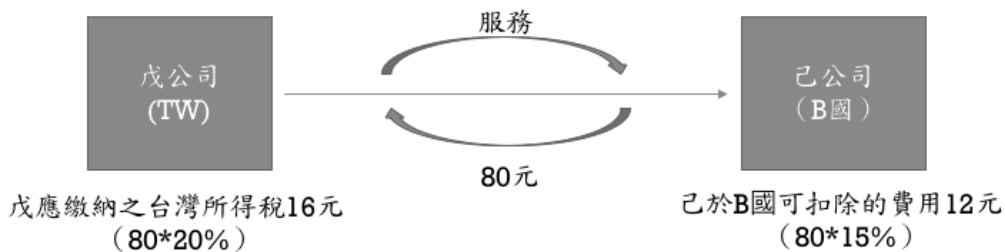
圖表 7 居民企業（戊）與非居民企業（己）避稅示意圖（常規交易情形）



圖片來源：本文自製

此時，若戊公司少收取一些費用，將收取的費用為從 100 元降至 80 元，戊此時在台灣應繳納之所得稅額即為 16 元（80\*20%），而已於 B 國可以扣除的費用則為 12 元（80\*15%），整個集團的總稅負即會變成 4，對於整個集團而言整體稅負是減少的，因此跨國企業有誘因將盈餘所得少留在台灣，在交易價格安排上進行非常規之安排。在此種情形下，戊公司在台灣的所得稅將由 20 元降為 16 元，造成我國稅收減少，故在台灣有可能會構成稅捐規避。

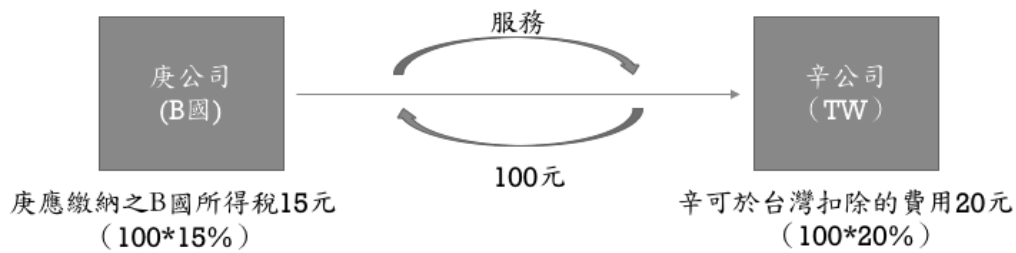
圖表 8 居民企業（戊）與非居民企業（己）避稅圖（所得少保留於稅率高之我國）



圖片來源：本文自製

但如果相反，由非居民企業提供我國居民企業的情況，庚辛為關係企業，依一般常規交易（非關係企業間），B 國庚公司（總機構在中華民國境外）提供給一項服務給台灣辛公司（總機構在中華民國境內）應收取費用為 100 元，庚在 B 國應繳納的所得稅 15 元（100\*15%），而辛在台灣可以扣除 20 元所得稅（100\*20%），集團總稅負應為 -5（15-20）。

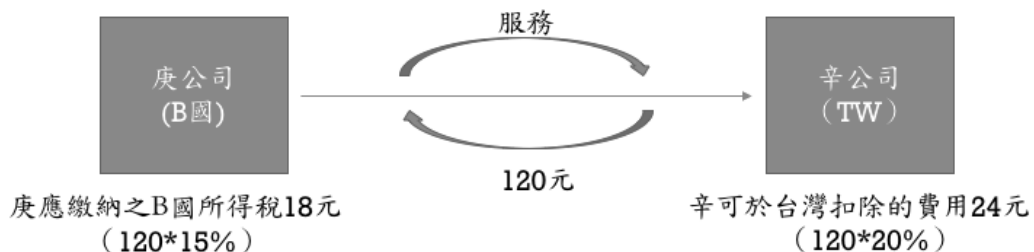
圖表 9 居民企業（庚）與非居民企業（辛）避稅示意圖（常規交易情形）



圖片來源：本文自製

此時，關係企業會選擇將費用實現在稅率高的地區，即我國，故會多收取服務費用，以收取費用改為 120 元為例，庚在 B 國應繳納之所得稅會變更為 18 元（ $120 \times 15\%$ ），而該筆費用對於辛而言即變成台灣所得稅稅基之費用，理論上可扣除 24 元（ $120 \times 20\%$ ）的稅額，此時即可以達成總集團稅負降到-6（ $18 - 24$ ）的效果，且因台灣得扣除的費用從 20 元提高為 24 元，將造成辛公司台灣繳納之所得稅減少，故這種情形在我國亦可能被稅捐稽徵機關認為構成稅捐規避。

圖表 10 居民企業（庚）與非居民企業（辛）避稅示意圖（費用實現在稅率高之我國）



圖片來源：本文自製

以上例子僅是簡單說明，在稅率作為唯一考量因素下，跨國企業集團可能進行非常規交易的型態和誘因，但藉由上面例子可知，即便跨國企業集團進行非常規安排在我國亦不一定構成稅捐規避。

首先，在我國要構成稅捐規避，應因不合常規之安排，減少我國之納稅義務；因此在我國構成不合常規之移轉訂價型態之稅捐規避，通常須先符合兩種情形

71：

1. 國內營利事業從國外關係企業所受領之對價，未達常規交易價格（例如：低價出售、低價出租、低價授權、低利貸款、低價收取服務費等），導致我國營利事業所得被低估之情形；

2. 國內營業事業對於國外關係企業支付之對價，超過常規交易價格（例如：高價買入、高價承租、高價取得授權、高利借貸、高價支付服務費用），而導致我國營利事業的費用被高估之情形。

另外，事實上跨國企業集團即便是表面上看似有進行非常規交易，其背後因素也不一定只有稅捐（有正當之商業理由，而不應被評價為濫用，而非不合營業常規之情形），或是考量的稅捐因素不一定只有營利事業所得稅（可能還會考慮到關稅），因此是否構成稅捐規避，而需要個案進行檢驗是否有符合所得稅法第 43 條之 1 之要件，無法一概而論。

## 二、 總機構與分支機構

依移轉訂價查準第 3 條第 1 項第 7 款規定：「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；總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其在中華民國境內之分支機構，與該營利事業在中華民國境外之分支機構。」亦屬於關係企業。

### （一）分支機構之定義

何謂總機構以及分支機構關係，此會從分支機構之定義談起，然對於分支機構之內涵在稅法相關規範中並未明確說明，吳庚大法官於司法院釋字第 533 號協

<sup>71</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 263。

同意見書曾提到公私法相互支援補充之「互補體系」這樣的概念，其強調公行政任務所需之法規範，不能僅由單獨公法或私法滿足，須由另一法領域予以補充。公法之法律要件，有借用私法上的概念認定事實解釋法律時，應在不損及公法之主要目的下，斟酌私法之立法目的，以最小損害目的與價值之方式確定所適用之規範<sup>72</sup>。查私法上對於「分支機構」的理解，其廣狹範圍亦不盡相同，在公司法上分支機構主要包含兩種：分公司及代表人辦事處<sup>73</sup>；在金融機構所謂的分支機構則包括分行<sup>74</sup>；然在保險業，依照保險業設立遷移或裁撤分支機構管理辦法第2條：「本辦法所稱分支機構之範圍如下：一、國內分支機構：包括分公司（分社）及通訊處、展業處等其他分支機構。二、國外分支機構：包括子公司、分公司及代表人辦事處。」，所謂的分支機構尚包含具有獨立法人格的子公司。因此分支機構之概念在稅法有以下三種學說<sup>75</sup>：

1. 最廣義說：分支機構為總公司（總機構）所出資設立的組織，包括子公司、分公司、辦事處或其他機構（包括分行）<sup>76</sup>。
2. 廣義說：子公司具有獨立於總公司之法人格，子公司之法律行為除另有法律關係存在（例如：授予代理權），法律效果並不直接歸屬於總公司。因此子公司並不屬於分支機構，分支機構係指除子公司外，總公司出資設立的組織或機構。
3. 狹義說：分支機構應僅指分公司，此說是以公司法第3條第2項為依據，其規定：「本法所稱本公司，為公司依法首先設立，以管轄全部組織之總機構；

<sup>72</sup> 葛克昌（2005），《稅法基本問題—財政憲法篇》，頁197-220，台北：元照。

<sup>73</sup> 參照公司法第3條及第370條以下。

<sup>74</sup> 參照金融機構國內分支機構管理辦法第2條。

<sup>75</sup> 鄭勤蓉（2013），《論台灣營利事業所得稅之常設機構概念》，頁21，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

<sup>76</sup> 國內有學者認為配合所得稅法第3條第2項以總機構為適用全球課稅主義之要件，有必要將母公司認定為總機構的一種樣態，子公司亦屬於分支機構的態樣之一。參照黃茂榮（2008），〈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》，14期，頁51-58。

所稱分公司，為受本公司管轄之分支機構。」，由本條進行文義解釋而導出之見解。

對於此三種學說，我國實務見解已明確表示不採最廣義說，即目前我國實務認為分支機構不包括子公司<sup>77</sup>，總機構與分支機構間私法上應屬於同一權利主體<sup>78</sup>。就此，本論文認為在實務見解排除子公司的前提下，既私法上之分支機構概念本不限於分公司，且稅法上關係企業之規範目的是為了避免關係企業間透過彼此的交易安排進行稅捐規避，應盡可能掌握實際上的控制關係，故本文主張應採較寬鬆之認定方法，而採廣義說，即分支機構應是指總機構出資設立的組織或機構，且與總機構之法人格具有同一性者。

## （二）總機構與分支機構之避稅型態

移轉訂價查準第3條第1項第7款規定「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；總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其在中華民國境內之分支機構，與該營利事業在中華民國境外之分支機構。」，認為此種情形亦構成控制關係，而構成移轉訂價之關係企業，然而從該條文字並非只要是總公司與分支機構皆能構成稅法上之關係企業，尚需要跨國關係存在，即兩者其一應位於中華民國境內，另一者則需位於中華民國境外。其可能會有以下三種可能之組合型態：境外總公司與台灣分支機構、境外分支機構與台灣分支機構以及台灣總公司與國外分支機構。

雖兩者為同一法律主體，但仍可能有跨境資源交換的行為，而這樣的資源交換行為亦有可能被認為構成「內部交易」（internal dealing），而應按實質執行

<sup>77</sup> 得參照臺北高等行政法院 102 年度訴字 616 號判決及臺北高等行政法院 97 年度訴字 2302 號判決。

<sup>78</sup> 得參照最高行政法院 95 年度判字第 317 號判決。

之功能、承擔之風險、資產之使用分配當地之利潤，而有移轉訂價之適用（此時的分支機構在稅法上會被當作是一個獨立企業，此部份於後面章節會更詳細的論述）。而稅捐規避的方式即如同居民企業與非居民企業，會將所得及盈餘分配於實現稅負低的地區，費用實現在稅負高的地區。

### 第三項 我國跨國關係企業定義之檢討

#### 一、 總機構與分支機構構成跨國關係企業在解釋論上的矛盾

我國移轉訂價查核準則第 3 條將總公司與分支機構亦列為關係企業的一種類型，然所得稅法第 43 條之 1 條文文字為「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」，觀「營利事業與其他營利事業」應係指兩不同之營利事業，然依我國實務見解，總機構與分支機構係是同一法人，故其在稅法上亦應屬於同一個營利事業，此時似又與關係企業應為兩不同營利事業之定義格格不入，互相矛盾。

又，按司法院大法官釋字第 566 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義……如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制……」，移轉訂價查核準則依照其第一條所明文揭示，是基於所得稅法第 80 條第 5 項授權就「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」所訂定之法規命令，其母法為所得稅法，然僅具有授權地



位的移轉訂價查核準則將同一法人地位之「總機構與分支機構」亦納入所得稅法第 43 條之 1 之適用主體，是否有抵觸母法之情事，有悖租稅法律主義，本文認為值得再行思考。



## 二、 外國法之觀察與借鏡

為解決此議題，本文會從外國比較法上對於關係企業之定義以及立法例上之作法之觀察，再回歸我國，檢討相關規範之合法性及妥當性，並思考是否有修法之必要，以及未來修法之方向。

### （一）OECD

#### 1. OECD 對於跨國關係企業之定義

OECD（英文全名為 Organization for Economic Co-operation and Development）是由各個國家所組成政府間國際組織。目前 OECD 有 36 個會員國，成立宗旨在於讓各國政府能共同應對全球化下所帶來的經濟、社會和政府治理等方面的挑戰<sup>79</sup>，其在稅務方面所發表的文件，對於世界各國在制定稅法規範時有著重要的影響力。

關於移轉訂價調整，訂於 OECD 所發佈之稅約範本（Model Tax Convention）第 9 條，本條將關係企業定義為「（一）締約國一方之企業直接或間接參與締約國他方之企業的管理、控制或資本（二）相同的人直接或間接參與締約國之一方之企業以及締約國他方之企業雙方的管理、控制或資本」<sup>80</sup>。惟何謂「直接或間接參與企業的管理、控制或資本」，OECD 並未更進一步提出一套共同的適用標準，因為「控制關係」認定標準是觸發各國移轉訂價相關立法的門檻，故 OECD

<sup>79</sup> OECD 中文官方網站，<http://www.oecdchina.org/>（最後瀏覽日：09/18/2019）。

<sup>80</sup> See OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 34 (2017).

認為應保留給各國內國法定之<sup>81</sup>。而此處「企業」，依照 OECD 稅約範本之定義係指「任何業務的經營」(the carrying on of any business)，此處業務(business)包括進行專業服務(the performance of professional services)及其他具獨立性質的活動<sup>82</sup>。

OECD 認為關係企業是由兩個以上之企業所構成，而分支機構與總機構(或該企業之其他部分)在法律上基本上仍是同一個企業，故不會包含在本條適用主體中<sup>83</sup>。

## 2. 同一法人間是否適用移轉訂價稅制？

承上，OECD 認為稅約範本第 9 條之跨國企業不包括同一法人之情形，那分支機構與總機構間是否即不適用移轉訂價稅制？

此應先從 OECD 對於常設機構之稅法定位談起。按 OECD 稅約範本第 5 條，所謂的常設機構(permanent establishment)係指「固定營業場所，且企業透過該場所從事全部或部分之營業者」，包括管理處(a place of management)、分支機構(branch)、辦事處(office)、工廠(factory)、工作坊(workshop)以及礦坑(mine)、油井(oil well)、氣井(gas well)、採石場(quarry)或其他天然資源之開採地<sup>84</sup>。一般透過常設機構所進行的活動可能會導致以下三種交易：第一種透過常設機構與獨立第三方企業進行的交易，此種交易在稅法上並無太大爭議，其交易及支付的對價基本上是為稅法所接受的；第二種透過常設機構與關係人交易，第二種的交易若為真實，亦為稅法所承認，然而其交易對價未必能真實的呈現(因存有控制關係)，因此可能需要透過移轉訂價規則進行調整；第三種透過常設機構與企業的其他部分(other parts of the enterprise)所進行之內部交

<sup>81</sup> United Nations, *supra* note 3, at 360.

<sup>82</sup> OECD, *supra* note 80, at 29.

<sup>83</sup> OECD, 2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS 23 (2010).

<sup>84</sup> See OECD, *supra* note 80, at 31.

易<sup>85</sup>，因為常設機構與企業為同一法人格，自無從與自己進行交易，既無從交易，是否就無從適用移轉訂價稅制？

為解決這個問題，對於常設機構在稅法上之定位，OECD 長期採用獨立企業理論（separate enterprise theory），該理論主要就是要解決第三種類型之交易之議題，依照該理論，基於稅務目的，得將常設機構與企業其他部分之交易予以擬制為交易。

獨立企業理論之確立最早可追溯至 1933 年，當時有位美國律師 Mitchell. B. Carroll 受到國際聯盟（League of Nations）財政委員會（the Fiscal Committee）委託進行研究，調查了 24 個國家以及美國 3 個州的所得稅相關立法後，Carroll 將各國在處理跨境所得分配之方法分為三類：獨立會計方法（separate accounting method）、經驗法（empirical method）及部分比例法（fractional apportionment method）。所謂的獨立會計法是指應稅所得應建立在分支機構或公司的個別的財務報告上，稅捐稽徵機關得要求納稅義務人證明其財務紀錄為真實，並在必要時調整分配之所得，此法為主要大部分國家所採取之方法；而經驗法則是建立與從事同種行業之外國或本國企業之比較上，此法是在無獨立財務紀錄或者財務紀錄被認為無法反映真實所得的情況時，才會採用的補充方法，包括營業額比例法（即所得毛額或所得淨額會以營業額的一定比例進行分配）、成本加價法等等；最後，部分比例法則是指企業之所得應以整個企業的所得淨額依照特定要素，例如資產、營業額、員工人數或固定比例進行分配<sup>86</sup>。

Carroll 在其研究報告<sup>87</sup>中主張應以獨立會計法為主要方法，經驗法為補充方法<sup>88</sup>，並建議各國之租稅協定應增訂以下條款，若締約國一方擁有稅籍之企業在

<sup>85</sup> Peter Harris & David Oliver, INTERNATIONAL COMMERCIAL TAX 158-159 (2010).

<sup>86</sup> Jens Wittendorff, TRANSFER PRICING AND THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE IN INTERNATIONAL TAX LAW 89-90 (2010).

<sup>87</sup> 報告名稱為「Taxation of Foreign and National Enterprise」。

他方締約國設有常設機構，則應將各常設機構可期待產生之淨營業收入分別歸屬常設機構，並將常設機構視為在同樣或相似情況下從事相同或相似活動之獨立企業，而該淨收入應單獨設帳。這項 Carroll 所提出的建議後來就成為了 OECD 稅約範本對於營業利潤條款的立法基礎，而又被稱為獨立企業理論<sup>89</sup>。

Carroll 對於獨立企業理論並沒有再進行一步的詳細制定出相關利潤分配的規則。因欠缺統一規則，各國對獨立企業理論存有不同的解釋方法，在 1991 年有位國外學者參考了德國、荷蘭、英國及美國之獨立企業理論，將獨立企業理論的解釋方法大致分為以下五種<sup>90</sup>：

(1) 謹守法律條文之功能方法 (the legalistic functional approach)

當決定常設機構利潤歸屬，不應承認擬制的協議，即常設機構與總機構間不會有協議之存在（因為是在私法上兩者為同一法人），因此與常設機構從事活動相關之資產、收入與費用雖應分配給常設機構，但不承認內部交易。

(2) 狹義之功能方法 (the narrow functional approach)

在此方法的解釋下部分的內部交易會獲得承認，即有從第三人獲取或提供相同或相似活動的情形，該當此情形之內部交易才得以承認。

(3) 廣義之功能方法 (the broad functional approach)

依照此法之解釋，同一家跨國企業的各部門應按其在企業內所執行的職能而獲得相應之報酬，因此所有內部交易均應按常規交易價格支付對價。

(4) 狹義的地域課稅法 (the narrow territorial approach)

按此理論，常設機構會被視為子公司（即常設機構會被視為如同子公司擁有自己的管理，並應履行自己的法律義務，包括最低資本額。），進行利潤分配，

---

<sup>88</sup> *Id.* at 91.

<sup>89</sup> Irene J. J. Burgers, *The New OECD Approach on Profit Allocation: A Step Forward Towards Neutral Treatment of Permanent Establishments and Subsidiaries*, 10 FLORIDA TAX REVIEW 54-55 (2009).

<sup>90</sup> *Id.* at 55-56.

大多數的交易會以常規交易價格計價。但如同子公司，如果被認為構成股東活動，此時常設機構亦不應收取對價。

#### (5) 廣義的地域課稅法 (the broad territorial approach)

常設機構被視為完全獨立的企業，與狹義的地域課稅法不同的是，股東關係此理論下被認為是不存在的。

現行的稅約範本第 7 條第 2 項規定：「各領域歸屬該常設機構之利潤為常設機構在常規交易下應獲取之利潤，尤其是在常設機構與企業內部其他部分進行內部交易時，應假設常設機構是其在相同或類似條件下進行相同或類似活動的個別、獨立機構，並考量境外企業由常設機構及企業內部其他部份各自執行的功能、使用的資產及承擔的風險決定其利潤歸屬。<sup>91</sup>」，因此在進行營業利潤分配時，常設機構會被視為一家獨立的企業，有自己執行的功能、承擔的風險以及擁有或使用的資產，並應依照常設機構所執行的功能、承擔的風險以及擁有或使用的資產，由此可知，常設機構之營業利潤分配應是採用上開學者分類中的「廣義之功能方法」，此法又被 OECD 稱為功能上獨立個體法 (functional separate entity approach)

<sup>92</sup>。

現行的 OECD 稅約範本第 7 條為 2010 年所修訂，當時 OECD 引進了 2010 年之常設機構利潤歸屬報告 (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) 中 OECD 認可方法，其中包括功能上獨立個體法。依照 OECD 稅約範本之註釋書，詳利潤歸屬應分為兩階段進行：第一階段是功能與事實分析 (functional and factual analysis)，因為常設機構在法律上並不具有獨立的法人

<sup>91</sup> 其原文如下：「the profits to be attributed to a PE are the profits that the PE would have earned at arm's length, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.」。

<sup>92</sup> Irene J. J. Burgers, *supra* note 89, at 73.

格，法律上資產、風險、資金和權利義務皆歸於同一主體（總機構），同一個企業不同部分間本質上並不會有法律交易（legal transaction）發生，因此無法如同非關係企業間或關係企業間透過具有法律拘束力的契約或其他可查明之法律安排決定何方擁有資產以及何方承擔風險，因此 OECD 建議應透過檢視常設機構實際上執行相關「重大人事功能（significant people function）」以及分析常設機構所執行的其他功能，據以歸屬資產之經濟上所有權、風險、資本，檢視常設機構與企業內部其他部分之內部交易（internal dealing）。而第二階段則是透過與執行相同或類似功能、使用相同或類似資產、承擔相同或類似風險以及其他擁有相同或類似經濟上相關特性之獨立企業之交易的比較分析，以確保常設機構與企業其他部分之內部交易皆符合常規交易，即「類推適用」（analogy）第 9 條關於關係企業之移轉訂價，參考 OECD 移轉訂價指導原則，依其所執行之功能、使用之資產及承擔之風險來決定內部交易之訂價<sup>93</sup>。

簡言之，OECD 雖認為為了實踐稅約範本第 7 條之目的，有必要在稅法上賦予常設機構一個獨立企業的地位，然稅約範本第 9 條之關係企業的適用對象仍是法律上具有獨立性之企業間，因此 OECD 認可方法在常設機構適用移轉訂價指導原則時，非直接適用，而是以類推適用的方式<sup>94</sup>。OECD 也強調對於常設機構在進行營業利潤歸屬時，雖將之視為一獨立企業，但在採取功能上獨立個體法（廣義之功能方法）下，常設機構並不被視為等同於子公司，子公司和常設機構仍有根本上的經濟上差異<sup>95</sup>，此可以由兩個面向說明：

（1）法律上，常設機構所適用稅法規範仍與子公司不同，因此兩者在決定稅基時仍會有所不同。詳言之，功能上獨立個體法只要求常設機構對於人事功能

<sup>93</sup> See OECD, *supra* note 80, at 178 para. 19-20 (2017); OECD, *supra* note 83, at 13-15 para. 10-17.

<sup>94</sup> *Id.* at 179 para. 22 (2017); *Id.* at 23 para. 54-55 (2010).

<sup>95</sup> *Id.* at 23 para.55 (2010).

(people function)、附隨於重要人事功能之風險以及為了實現這些功能所使用之資產在稅法上常設機構與子公司應予以類似的對待，若子公司所適用的稅法規範與人事功能無關者，那些稅法規範即不應適用於常設機構，因而仍可能因法規範上之差異（不是因為人事功能），而產生不同的經濟實質<sup>96</sup>。

(2) 鑑於常設機構通常能更有效的運用資金、分散風險以及其經濟規模，常設機構相較子公司通常較具有獲利能力，因此就可比較程度分析（comparability analysis）而言，即便常設機構與子公司即便執行類似的功能在訂價亦可能有所不同<sup>97</sup>。

綜上所述，OECD 雖認為移轉訂價之適用主體為關係企業（母子公司或在共同控制下之數公司）間，然而為了解決跨境資源交換所形成之所得移動，即便是僅為常設機構，其與企業的其他部分若構成內部交易，此時會以「類推適用」的方式，適用移轉訂價稅制之相關規定。

## （二）日本

### 1. 日本對於跨國關係企業之定義

日本移轉訂價稅制對於關係企業之定義則可參閱租稅特別措施法第 66 條之 4，所謂的跨國關係企業是指「日本法人與外國法人間具有直接或間接持有超過百分之五十以上之股份或出資額的關係或其他法令所規定之特殊關係」。所謂的法人包括公司、公益團體（例如：協會或基金會）、合作協會（例如農業合作社或小企業合作協會），但不包括合夥組織、非法人型合資企業、非法人型的協會或個人<sup>98</sup>。

<sup>96</sup> Irene J. J. Burgers, *supra* note 89, at 72-74.

<sup>97</sup> *Id.* at 72-74.

<sup>98</sup> 吳德豐、郭宗銘（2013），《跨國移轉訂價策略及風險管理》，4 版，頁 368，台北：財團法人資誠教育基金會。

而針對租稅特別措施法第 66 條之 4 的「特別關係」，租稅特別措置法施行有更詳盡之規定，按此規定可將日本的跨國關係企業，日本法上認為要構成跨國關係企業之「特別關係」有以下三種類型：

(1) 持股關係

a. 親子關係：兩法人間，一方直接或間接持有他方 50%以上之已發行股份總數或出資額<sup>99</sup>。

b. 兄弟關係：兩法人是由同一人直接或間接持有其 50%以上之已發行股份總數或出資額<sup>100</sup>。

(2) 實質的支配關係

由於以下事實之存在，事實上兩法人間一方法人得實質決定他方法人全部或一部的事業方針<sup>101</sup>：

a. 一方法人的董事有二分之一以上或有代表權限的董事，擔任或兼任他方法人之董事或員工。

b. 一方法人之事業活動有相當部份是倚賴與他方法人之交易。

c. 一方法人從事事業活動所必要的資金有相當部分是透過向他方法人借貸取得，或受到他方法人為其保證而調配而來。

(3) 持股關係及實質支配關係所構成的連鎖關係

構成跨國關係企業之日本法人與外國法人，因為其中一方和第三方存有持股關係或實質支配關係，因此他方和第三方形成連鎖關係，亦構成關係企業<sup>102</sup>。簡言之，如 A 和 B 是關係企業，B 和 C 是關係企業，雖然 A 和 C 不符合租稅特別

<sup>99</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 條之 12 第 1 項第 1 款。

<sup>100</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 條之 12 第 1 項第 2 款。

<sup>101</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 條之 12 第 1 項第 3 款。

<sup>102</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 條之 12 第 1 項第 4 款和第 5 款。



措置法施行令第 39 條之 12 第 1 項第 1 款到第 3 款，但因為與 B 之持股關係或實質支配關係，A 和 C 亦連鎖起來，亦被認為構成關係企業之情形。



## 2. 同一法人間是否適用移轉訂價稅制？

日本如同其他國家之立法例，對於外國法人（非居民企業），僅就其在日本國內的來源所得（以下簡稱「國內來源所得」）予以課稅（法人稅法第 4 條第 3 項、第 9 條）。外國法人的國內來源所得規定於法人稅法第 138 條以及同法施行令第 280 條，其來源法則（source rule）於平成 26 年（西元 2014 年）進行了大幅度的修正，其中最重要的修正即是對於外國法人（非居民企業）之營業利潤，日本改採取了 OECD 稅約範本之獨立企業理論以及歸屬主義（attributable principle）。

過去，日本對於非居住者以及外國法人（非居民企業）係採全所得主義（又被稱為「總和主義」）（entire principle），也就是對國內設有常設機構之非居住者或是外國法人，準用對內國法人課稅的方式，應合併計算其全部國內來源所得（合併課稅），國內來源所得中營業活動即使非透過常設機構取得，亦會被吸引作為課稅對象，因此又被稱為「吸引力主義」（force of attraction principle）

<sup>103</sup>。

平成 26 年（西元 2014 年），日本修正了其所得稅法及法人稅法，改採歸屬主義<sup>104</sup>，並在國內來源所得類型中增列了「常設機構歸屬所得」（參照日本所得稅法 161 條第 1 項第 1 款、法人稅法第 138 條第 1 項第 1 款），取代過去的「事業所得」（即營業利潤）（平成 26 年修法前之第 1 款），作為非居住者或外國

<sup>103</sup> 金子宏（2016），《租税法》，21 版，頁 522-524，東京：弘文堂；淺妻章如（2013），〈全所得主義(総合主義)から帰属所得主義(帰属主義)への移行を巡る背景〉，《税大ジャーナル》，20 号，頁 62。

<sup>104</sup> 修法原因主要在於過去就國內法與日本締結之租稅協定規範之不一致，而產生課稅之問題，近年遇到的爭議是外國法人透過位於在東京證交所之伺服器進行證券交易而產生之爭議，詳可見淺妻章如，前揭註 103，頁 63-64。

法人國內來源所得的一種類型，將常設機構視為獨立企業，歸屬其所得<sup>105</sup>。依據現行法人稅法第 138 條第 1 項第 1 款之規定：「外國法人通過常設機構營業時，如常設機構是獨立於外國法人進行業務經營者，則應考慮常設機構所履行職能、所使用常設機構之資產和常設機構與總公司間的內部交易等其他情形，歸屬於該常設機構之所得。」。

日本在採取歸屬主義下，外國法人的常設機構會被視為獨立企業，因此外國法人之常設機構與總機構等之間內部交易（包含資產的移轉、勞務的提供等等），應視同獨立企業間之交易（法人稅法第 138 條第 2 項）。隨之，常設機構與總機構間之內部交易的對價，如果有異於獨立企業間之價格，亦應適用移轉訂價稅制。不過日本立法例上常設機構與總機構間之內部交易，亦非直接適用日本跨國關係企業間移轉訂價調整之規範，即租稅特別措置法第 66 條之 4，而是另行立法對於外國法人內部交易間進行規範，即租稅特別措置法第 66 條之 4 之 3。

綜上所述，日本移轉訂價稅制下關係企業之定義，亦不包括同一法人間之情形，故常設機構與總機構間並不適用租稅特別措施法第 66 條之 4（關係企業間移轉訂價調整之規範），然日本在平成 26 年已引進 OECD 之獨立企業理論以及歸屬主義，在其對於常設機構與總機構間構成之內部交易亦得適用移轉訂價稅制，與 OECD 不同的是，日本法並非以類推適用之方式，而是直接以另以法律明文規定，在構成內部交易時，常設機構與企業其他部分（包括總機構）亦適用移轉訂價稅制。

---

<sup>105</sup> 谷口勢津夫（著），蔡孟彥（譯）（2016），〈日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容〉，《財稅研究》，45 卷 45 期，頁 40-41。

### (三) 美國

#### 1. 美國對於跨國關係企業之定義

除了 OECD 所發展的移轉訂價稅制的架構外，另一個亦已發展許久的移轉訂價稅制系統即為美國。美國的移轉訂價規範訂於內地稅法（Internal Revenue Code，簡稱 IRC）第 482 條，其適用主體（即關係企業）包括「任何兩個或兩個以上的組織（organizations）<sup>106</sup>、貿易團體或經營團體（trades or businesses）<sup>107</sup>（不問是否有法人格、是否於美國成立或是否為構成聯屬關係），共同隸屬於同一個利益主體，或直接或間接受同一利益主體所控制者<sup>108</sup>」。所謂的組織（organization），指任何類型的組織，包括內地稅法或其他子規範定義下之獨資（sole proprietorship）、合夥（partnership）、信託（trust）、遺產法人（estate）、協會或法人組織，不問其組織所在地、營運地或進行貿易、經營之地點，且亦不問其為國內或國外組織、是否為免稅組織（exempt organization）或美國連結稅制申報下的聯屬（affiliated）團體成員之一。而貿易團體或經營團體則係指任何形式的貿易或商業活動，不問是否已組織或在何處組織、是否單獨所有，亦不問經營所在地。從事有償工作將與僱用該行業分開。有償的聘用行為（人力貿易、經營）也會構成獨立的貿易團體或經營團體。

#### 2. 同一法人間是否適用移轉訂價稅制？

根據美國國稅局法律辦公室 2013 年 12 月 6 日所公告之諮詢備忘錄（Chief Counsel Advice Memorandum）<sup>109</sup>之見解<sup>110</sup>，由於分支機構或非企業實體

<sup>106</sup> See 26 CFR § 1.482-1(i)(1).

<sup>107</sup> See 26 CFR § 1.482-1(i)(2).

<sup>108</sup> 原文為「two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests」(26 U.S. Code § 482)，譯文參考吳德豐、郭宗銘，前揭註 98，頁 39。

<sup>109</sup> 這些文件是由美國國稅局法律辦公室之官員所簽署，並向國稅局人員公告，以協助國稅局人員在處理其稅務事件時，針對特定議題所提供具有權威性的法律意見。See CCDM 33.1.2

<sup>110</sup> See Chief Counsel Advice Memorandum 201349015.

(disregarded entity)<sup>111</sup> 及其總機構在法律上被視為同一個實體，故在美國稅法下兩者彼此間之交易會被忽略 (disregarded)。

在總機構在美國境內，而有國外分支機構或非企業實體之情形，因為依美國稅法，國外分支機構或非企業實體的所有所得（無論當年度是否有匯回美國）都屬於美國納稅義務人之應納所得，不論該筆所得是否在當年度有匯回（全球所得課稅），故總機構與國外分支機構或非企業實體的交易並不會造成該納稅義務人所得或費用總額變動，因此適用內地稅法第 482 條並無任何意義，因為非常規交易不會造成美國應稅收入短少而有調整之需要。只有在國外分支機構或非企業實體與總機構間之交易涉及支付非強制性之外國稅款（noncompulsory foreign tax payments）之情事，有類似常規交易原則之適用。詳言之，分支機構或非企業實體與總機構間之交易若有非常規交易之情事，可能造成支付過多所得稅給其他國家，惟限制該種支付過多外國稅款，不得於美國進行扣抵之法律依據也並非內地稅法第 482 條，而是內地稅法第 901 條及美國財政部行政命令第 1.901-2(e)(5) 條<sup>112</sup>。

在總機構在國外，而在美國有國外分支機構或非企業實體之情形，亦同。依照美國稅法規定，在美國境內從事貿易或商業活動的外國公司對與其在美國境內開展貿易或商業活動有關聯的稅前收入（Effectively connected income，簡稱為 ECI），應予以課稅，同時允許扣除經適當分配或比例分攤該收入相應之費用<sup>113</sup>。而總機構與分支機構或非企業實體的交易通常亦會被忽略，因為此種交易不會產生 ECI 或扣除額之變動。

<sup>111</sup> 國外非企業實體在美國稅法上會被視為國外分支機構處理。

<sup>112</sup> See Treas. Reg. §1.901-2(e)(5).

<sup>113</sup> See I.R.C. § 882(a)(1); Treas. Reg. § 1.882-4(a)(1).

由上可知，美國原則上是不承認內部交易存在，不過即便如此，在美國國內國稅法下，總機構與分支機構或非企業實體亦不構成關係企業間移轉訂價調整法律依據之適用主體，即被認為是移轉訂價稅制下之關係企業。不過，需注意的是美國目前已將 OECD 認可方法引入美國所得稅稅約範本第七條（the US Model Income Tax Convention）規範內容以及其與重要貿易夥伴（包括加拿大、德國、日本及英文）所簽訂之條約（treaties）、議定書（treaty protocols）和換文（exchange of notes）條款中。因此在美國法下，會有兩種適用情形：


若交易對象為美國已在租稅協定引進 OECD 認可方法之締約國的居民企業，此時租稅協定作為特別法優先國內法適用，因此會將常設機構視為獨立企業，並類推常規交易方法歸屬常設機構之利潤。

若未有租稅協定之特別規定，即不採用 OECD 認可方法之情形，美國就會適用國內法之規定來歸屬常設機構之利潤，不特別承認同一個法人間構成內部交易（dealing）。

### 三、 本文見解

#### （一）總機構與分支機構不應包含在關係企業之定義內

從法釋義學之觀點來看，依照所得稅法第 43 條之 1 既已明文規定適用主體為「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」，即具有控制關係之兩營利事業間，以所得稅法作為授權依據之移轉訂價查核準則不應逾越母法進行法律解釋，將屬於同一營利事業之總機構與分支機構包含在此一文義內。本文認為現行移轉訂價查核準則第 3 條將總機構與分支機構的型態作為移轉訂價稅制下之關係企業的一種型態，已牴觸母法（所得稅法）之規定，而有違租稅法律主義。



另外，從比較法之觀點，參照 OECD 之建議文件及其他國家之立法例，亦可知對於關係企業之定義，即無論是採取歸屬主義的 OECD 和日本，抑或是採吸引力主義的美國都有的共識為對於要構成移轉訂價稅制之關係企業，皆認為應以兩個不同法律主體為必要，未有如同我國移轉訂價查核準則直接將「總公機構與分支機構」的型態作為移轉訂價稅制下之關係企業之文義內。因為總機構與位於國外（居住國以外之租稅區域）之常設機構因為在法律上是同一個主體，故在法律上常設機構原則上不會承認常設機構有與企業的其他部分進行交易之可能，因為交易應由至少兩個不同的法人進行。

因此本文認為除現行移轉訂價查核準則將總機構與分支機構納入關係企業之一種型態，此一立法已違反租稅法律主義，本質上移轉訂價稅制之關係企業之定義本就不應包含總機構與分支機構的型態。

然而，總機構與分支機構是否應納入移轉訂價稅制之適用主體是另一個層次的問題，由上開外國比較法可知，同一企業（我國稱為「營利事業」）間（總機構與常設機構間或常設機構彼此間）所存在的概念上交易（notional transaction）只要符合常規交易原則，亦有可能在稅法上被承認。因此總機構與分支機構間是否為移轉訂價稅制之適用主體，仍應視當地國內國稅法和其所簽訂之租稅協定決定。

## （二）我國立法例承認總機構與分支機構之內部交易存在

雖我國內國法對於外國營利事業之課稅並未採如同日本立法例及 OECD 所建議之歸屬主義，依照我國現行所得稅法之規定，外國營利事業在我國有固定營業場所或營業代理人（相當於常設機構之概念）而有中華民國來源所得者，應單獨設立帳簿，並依所得稅法第 77 條合併辦理結算申報營利事業所得稅，即採用所謂的「吸引力主義」；而若無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業，則

採用就源扣繳之申報的方式，因此就內國法立法體制上似乎比較接近美國之立法例，惟由我國現行法和實務過往之見解可知，我國不同於美國，內國稅法承認總機構與分支機構亦有構成內部交易之可能。

首先，從現行移轉訂價查核準則第3條將總機構與分支機構亦納入關係企業之定義中，即不言而喻，我國稅捐機關（財政部）在體制設計上是將總機構與分支機構亦納入移轉訂價稅制之適用主體，認為總機構與分支機構間概念上所存在之內部交易，應被稅法承認。

再者，由我國司法實務判決亦可知，我國立法應是採取所謂的獨立企業理論。臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 475 號判決即針對所得稅第 43 條之 1 之適用進行說明，其認為「同一私法上權利主體之多數組織，如果跨越多數稅捐法域時，基於『各個稅捐高權獨立性』與『國際稅捐規避防堵』之考量，要被視為二個稅捐主體看待。因此其間之資源移轉，應該按所得稅法之規定，各自計算其損益，而由各該稅捐高權者課徵所得稅。」、「同一私法上權利主體、卻跨越不同稅捐法域之多數組織間，其資源移轉行為，可能是（1）有形物資或特定勞務之直接提供，也可能是（2）經營活動成果之共享。此時：（1）前者雖然沒有真實的交易行為存在，卻也要比擬為交易行為存在，而設算其損益，並應依所得稅法第 24 條來計算不同組織體間之所得。（2）後者因為不同組織體間就資源之流入與流出無法建立起一對一之對應連結（至少建立困難），所以必須承認『分攤』的觀念。」。

因此可知，我國立法例及實務上是採取所謂的獨立企業理論，且承認同一營利事業（總機構與分支機構間或分支機構間）亦有構成內部交易之可能，而應為我國移轉訂價稅制之適用主體。

(三) 應另以法律將總機構與分支機構納入移轉訂價稅制之適用主體

承上，本文認為因為總機構與分支機構(或分支機構)本身為同一營利事業，因此在立法論上不宜認為這種情形構成所謂之關係企業，不過參考外國立法例，基於各國稅收債權之保護，防杜國際間之稅捐規避，若總機構與分支機構分處不同稅捐領域時，是有可能在稅法上承認同一營利事業內不同組織體構成內部交易，在稅法上以特殊的處理方式，即採取獨立企業理論，賦予分支機構以及其他常設機構一個獨立企業的地位，使總機構與分支機構(或分支機構間)亦成為移轉訂價稅制之適用主體。然是否採納此種作法則應是各國內國稅法及與其他國家所簽訂之租稅協定之內容而定。

觀我國現行法及實務見解，既我國實務承認同一營利事業間不同組織體亦有構成內部交易之可能，而有適用移轉訂價稅制調整之必要。本文認為現行的所得稅法第 43 條之 1 是針對關係企業間不合常規之交易或分攤調整之規範依據，總機構與分支機構(或分支機構)本身為同一營利事業，本質上不應屬於本條之規範主體。參考日本立法例之作法以及考量我國現行法之規範體系，本文認為此時較妥當之作法是另外於所得稅法第 43 條之 1 增訂 1 項，將同一營利事業不同組織體間亦納入我國移轉訂價稅制之規範主體。現行移轉訂價查核準則第 3 條直接將同一營利事業不同組織體間視為關係企業，納入移轉訂價稅制之適用主體，除了欠缺合法性(牴觸母法，違反租稅法律主義)外，亦欠缺適當性。





### 第三章 集團內部服務費之認列



本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值作為稅基，此即為「客觀淨所得原則」，此項稅法原則已於我國司法院釋字第 745 號解釋理由書被肯認。此原則適用於我國營利事業所得稅上，即營利事業所得之認定，其必要支出須與收入一同考量，並予以扣除，只有扣除成本、費用和損失後的淨所得始具有稅捐負擔能力，以確保營利事業之永續經營<sup>114</sup>，此原則體現於我國所得稅法第 24 條第 1 項前段，其規定：「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。」。

因而，若營利事業如因受有同一集團成員提供之服務（集團內部服務），應支付服務之對價（集團內部服務費），該營利事業當期之營利事業所得稅即會產生費用支出，而得作為我國營利事業所得稅之稅基的減項。如跨國企業為了降低稅負，透過收取高額對價、不透明的分配基準、重複提供服務或提供其他關係企業明明不需要的服務，皆有可能造成我國稅基遭到侵蝕，故我國稅局對於集團內部服務認列，格外謹慎。

就集團內部服務費之認列，在稅法上有兩個層次之議題需處理<sup>115</sup>：

第一，是否有提供集團內部服務之事實，而得收取對價？

第二，關係企業間就集團內部服務是否有依照常規交易原則計價？若稅捐稽徵機關若為集團內部服務費過高，此時應予以調整。

第一個層次，屬於客體層次的問題，即什麼樣的情況構成集團內部服務，肯定集團成員中有服務提供之事實，而得支付對價，作為稅基減項扣除，本文會於

<sup>114</sup> 葛克昌、蔡孟彥(2015)，〈綜合所得稅〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀(等著)，《稅法各論》，頁 80，台北：新學林。有學者亦提出「所得稅系國家參與私人盈餘分配，故對於費用及風險亦應共同承擔」之見解。參見葛克昌，前揭註 72，頁 173。

<sup>115</sup> OECD, *supra* note 2, at 320 para. 7.5; United Nations, *supra* note 3, at 230.

本章進行討論；而第二個議題，則會涉及到稅基計算，即如何計算集團內部服務費用的問題，本文會在下一章（即第四章）的部分進行相關的討論。



## 第一節 集團內部服務與服務費

### 第一項 集團內部服務費之定義

我國稅法未有集團內部服務之定義性規定<sup>116</sup>，參考外國文獻，所謂的集團內部服務（intra-group service）是指跨國關係企業中的集團成員為同集團內某一或複數成員之利益而提供之服務<sup>117</sup>。OECD 於 2017 年移轉訂價指導原則論道：「幾乎每個跨國集團企業都會為其集團成員提供廣泛的服務，尤其是在技術服務、財務服務和商業服務這三個方面。這樣的服務具有管理、協調以及控制整個集團的功能」<sup>118</sup>。

雖有外國文獻在討論集團內部服務議題時，嘗試定義服務為：「一種不會產生有形商品，但具有助益性之勞務。為他方或某一群體執行功能或完成工作，或給予他方協助或利益。其本質上是由一主體基於特定目的，而為他主體所提供，不包含銷售任何有形或無形之資產，且無法獨立於交易中主體間存在的一種勞務」<sup>119</sup>，然一般多認為「服務」是無法被定義的<sup>120</sup>，惟基本上可以肯定服務具有以下四大特性<sup>121</sup>：無形性（intangibility）<sup>122</sup>、不可分離性（inseparability）<sup>123</sup>、異質性（heterogeneity）<sup>124</sup>、易逝性（perishability）<sup>125</sup>。

<sup>116</sup> 我國只有在移轉訂價查核準則第 5 條對於受控交易之類型中提到，關係企業或關係人交易涉及到服務提供之項目包括行銷、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。

<sup>117</sup> Martin Przysuski, Srini Lalapet, Hendrik Swaneveld, and Pallavi PaulBuehler, *Management Fees and Other Intra-Group Services Charges: The Pandora's Box of Transfer Pricing*, 34 TAX NOTES INTERNATIONAL 367-369 (2004).

<sup>118</sup> OECD, *supra* note 2, at para. 7.2.

<sup>119</sup> Martin Przysuski, Srini Lalapet, Hendrik Swaneveld, and Pallavi PaulBuehler, *supra* note 117, at 368.

<sup>120</sup> United Nations, *supra* note 3, at 231.

<sup>121</sup> Srivastava Mallika, CUSTOMER RELATIONSHIP MANAGEMENT 136-137 (2016); *Id.* at 369.

集團內部服務內容相當廣泛，包含行政、技術、財務、法律或商業服務的管理、協調及控制服務等等<sup>126</sup>，常見有資訊科技服務(information technology service)、人力資源服務(human resource service)、市場行銷服務(marketing services)、法律服務(legal service)、會計及行政服務(accounting and administration service)、技術服務(technical service)、品管服務(quality control service)等等<sup>127</sup>。

我國有論者嘗試將集團內部服務分為以下 5 種，但其亦強調不限於此<sup>128</sup>：

- 一、例行性服務：不涉及無形資產移轉的服務。
- 二、技術支援服務：與無形資產移轉技術支援相關的服務，包括製造及行銷技術支援服務，其中以製造支援服務最為常見。
- 三、技術服務：本身具有技術性的服務（與製造、品管、或技術行銷有關），且可獨立提供（不需搭配無形資產之移轉）。
- 四、新據點開發服務：派遣重要員工離開至新據點管理，輔助新據點進入狀況，同時訓練當地員工接棒。
- 五、專業諮詢服務：關係企業內由一企業提供另一企業專業服務，管理其本身之業務，包括訂定營運策略等，此時以上四項服務種類亦可能混合發生。

---

<sup>122</sup> 無形性是指服務是無形的，在服務接受方實際接受服務，本身無法直接被具體觀察。因為服務是無形的，在實際收受前，內容未知，服務提供方只能藉由強調服務可能產生的利益，而無法直接對於服務的特徵進行描述。

<sup>123</sup> 不可分離性是指服務提供與收受是同時發生的，且服務之產生是建立在合作(cooperation)、合約(agreement)或服務收受方的參與，是無法獨立於服務提供方或服務接受方存在。

<sup>124</sup> 異質性是指服務的提供具有高度變化的可能性，此是因為服務為勞務，因此會隨著不同服務提供者、時間、地點或服務提供對象，而有所差異，無法明確衡量。

<sup>125</sup> 易逝性則是指因為服務的提供及收受是同時的，導致服務具有易逝的特性，其無法被儲存，亦無法提前產生。

<sup>126</sup> Martin Przysuski et al., *supra* note 117, at 369.

<sup>127</sup> 詳細項目得參照 European Commission, *Guidelines on low value-adding intra-group services*, Annex 1 'List of intra-group services commonly provided that may or may not be within the scope of this paper'.

<sup>128</sup> 吳德豐、郭宗銘，前揭註 98，頁 59-60。

除了典型會從外部獨立企業獲取的服務（例如：法律和會計服務）外，集團內部服務的範疇亦包括企業內部本來就會自行執行的服務（例如：內部稽核、融資諮詢、員工訓練）<sup>129</sup>。

而「集團內部服務費」係指企業集團內，由服務接受者支付給服務提供者的一般行政管理服務、技術服務或商業服務等的費用<sup>130</sup>，依照服務種類而定，又可被稱為「管理費用」（management fee）、行政費用（administrative fee）等等，但現在多以「管理費用」一詞被作為一個統稱的詞彙（catch-all word），來形容關係企業間所進行集團內部服務所收取的對價<sup>131</sup>。

## 第二項 集團內部服務與服務型成本分攤協議

跨國關係企業提供服務的方式有許多，在實務上以服務型成本分攤協議提供服務的型態常被認為與集團內部服務難以區分。為了釐清集團內部服務之概念，本文在此會先對於成本分攤協議制度進行介紹，再就服務型成本分攤協議與集團內部服務進行區辨。

### 一、成本分攤協議制度

#### （一）成本分攤協議之定義

根據 OECD 之定義，成本分攤協議是指企業間所締結之契約性協議，以分攤共同開發、製造或取得無形資產、有形資產或服務之貢獻及風險為目的，且參與之各企業主觀上應具有該無形、有形資產或服務能為自身企業創造利益之期待與認知<sup>132</sup>。該契約之性質基本上屬於私法上之書面契約，且各參與企業在協議中

<sup>129</sup> OECD, *supra* note 2, at para. 7.2.

<sup>130</sup> 吳德豐、郭宗銘，前揭註 98，頁 134。

<sup>131</sup> Martin Przysuski et al., *supra* note 117, at 369.

<sup>132</sup> A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants. See OECD, *supra* note 2, at 345-346 para. 8.3.

所分攤成本、費用與預期獲得的利益應一致，且需在活動開始前約定。成本分攤協議具有以下四種特性<sup>133</sup>：

1. 該協議應為合約之安排；
2. 各參與者同意對協議之活動付出特定貢獻，以取得該項活動成果之特定利益；
3. 參與者各自就成本分攤協議之活動成果發展其經濟利益；
4. 參與者使用該項活動成果之利益，除了付出其貢獻外，無需另行負擔權利金或其他報酬，因為成本分攤協議中的參與者均具有未來使用該項資產或服務之權利，為資產或勞務成果的共同所有人，故毋須再支付特許權使用費（權利金）或服務費。

透過成本分攤協議制度，得免去企業間對於權利金價格決定、扣繳的稅務問題，亦能合理分配各企業之商業風險。此外，集團企業亦將之作為研發計畫融資的方式之一，即透過成本分攤協議取得關係企業之現金融資，以進行集團之研究發展活動<sup>134</sup>。成本分攤協議之簽訂除了可能發生在關係企業間，亦可能發生在非關係企業間。只不過若參與者為非關係企業，因成本費用之分攤、預期獲得之利益皆是透過市場機制決定，因此價格認定在稅法上較不會受到質疑；但當參與者具有關係企業關係時，則應受到常規交易原則拘束，即關係企業間貢獻度之決定，分配的結果應與獨立企業間（非關係企業間）在可比較之情況下合理期待從該協議取得之利益比例一致<sup>135</sup>。

<sup>133</sup> 張哲瑋（2014），〈成本分攤協議適用於我國之稅務議題探討〉，《成大法學》，28期，頁103-104。

<sup>134</sup> 張哲瑋，前揭註133，頁107-108。

<sup>135</sup> OECD, *supra* note 2, at 349-350 para. 8.12.

## （二）成本分攤協議之類型

成本分攤協議制度起源於無形資產之共同開發，然現今適用範圍擴張包括提供「財務」、「人力資源」、「行銷與公共關係」、「集團營運」及「其他」等服務，樣態甚多<sup>136</sup>，不過常見的成本分攤協議可分為兩種：「開發型成本分攤協議」（development CCA）及「服務型成本分攤協議」（services CCA）<sup>137</sup>。兩者最大的差異在於，開發型成本分攤協議活動成果所發展之經濟利益是正在持續發展中的未來利益，具有不確定性；而服務型成本分攤協議所創造出的利益則是現在的利益，因此相較於開發型，較具有明確性，且風險性亦較低，因此在規範密度之需求上，尤其在貢獻度的價值評估，開發型較服務型需要更高密度的規範，分述如下：

### 1. 開發型成本分攤協議

開發型成本分攤協議是以共同開發、製造或取得無形資產或有形資產為目的者。透過開發型成本分攤協議，能使各參與者對於開發中的無形資產或有形資產皆享有一定之權利，這些各自獨立的權利包括法律上之所有權，或者由參與者之一作為法律上所有人，但其他參與者具有使用或利用該財產之權利，正是因為參與者對於成本分攤協議所開發之財產本享有一定之權利，因此對於該開發標的的使用無須再行支付權利金或其他對價<sup>138</sup>。就此，我國所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第 14 點即明文規定：「營利事業與外國事業技術合作共同開發技術，並由所有參與人共同擁有所取得之智慧財產權，其依簽訂共同技術合約給付之研究發展費用，如經查明確屬共同研究發展之成本費用分攤，各參與者可獲得合理之預期利益，且無涉權利金之給付及不當規避稅負情事者，該給付之

<sup>136</sup> 張哲瑋，前揭註 133，頁 101。

<sup>137</sup> OECD, *supra* note 2, at 348-349 para. 8.10.

<sup>138</sup> OECD, *supra* note 2, at 349 para. 8.11.

費用，非屬中華民國來源所得。」，由本條可知，我國對於共同研發無形資產，而有成本分攤協議者，肯認其無須支付權利金，給付之費用係屬成本費用分攤，非中華民國來源所得，故亦無需扣繳。



## 2. 服務型成本分攤協議

服務型成本分攤協議則是為了獲取服務而簽訂。在全球競爭的環境下，為了提高營運效率，跨國企業通常會將資源集中在某地區，再分配資源及協助集團內之成員，即有所謂的「集中化」之趨勢，包括管理和行政服務、採購和市場營銷等活動的集中化。因此亦有可能就共同使用集中管理服務、共同廣告行銷等服務簽訂服務型之成本分攤協議。

我國財政部曾做出訴願決定<sup>139</sup>如下：「國際間對於關係企業間或獨立企業間，共同訂定成本分攤協議，分攤開發、生產、或取得資產、勞務或權利之成本及風險者，至為常見，其型態甚多，如共同使用集中管理服務、共同廣告行銷、採礦、共同研發等。對該等分攤之安排，如經查明其分攤之條件與經濟實質一致，各參與人有合理之預期利益，且貢獻之分攤與預期利益分攤比例一致，此外，未涉及權利金之收取或不合營業常規安排等情事者，一般而言，該等分攤之支出，可按費用核實認列。本件訴願人訴稱其給付國外母公司管理費用 5,217,068 元，其中 2,265,352 元係按各接受服務之子公司營收比例計收，該部分是否屬成本分攤性質？是否合乎營業常規及分攤之基本原則，而准予核實認列？核有究明之必要。」，是故，雖然我國法對於服務型之成本分攤協議未予以明文規定，惟我國稽徵實務似亦肯定其存在之可能性。

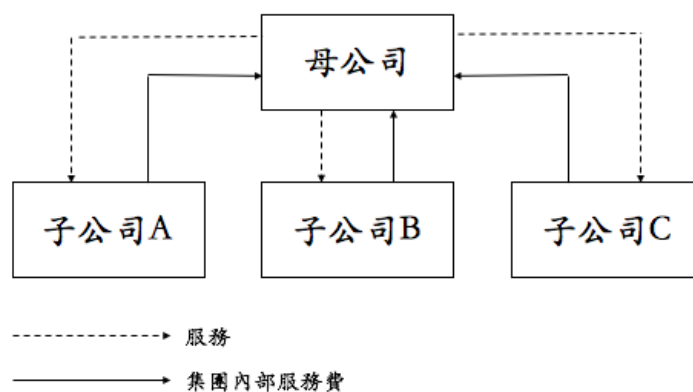
<sup>139</sup> 財政部訴願台財訴字第 09913023660 號決定。



## 二、服務型成本分攤協議與集團內部服務之區分

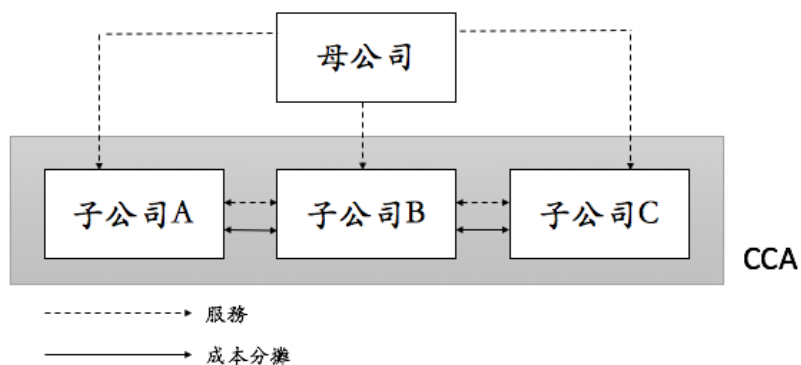
跨國關係企業集中提供服務的型態可能由跨國集團數個成員對於某項服務集中化提供，成本集中發生在某成員，再對其他受益的關係企業直接或間接收取對價（情況一）；亦可能部分集團成員會簽訂服務型成本分攤協議，並由其他沒有參與成本分攤協議的集團成員提供服務（情況二）；另外，也有可能由參與服務型成本分攤協議的集團成員，直接作為一個獨立主體提供全部或部分的服務（情況三）。

圖表 11 跨國企業服務提供架構（情況一）



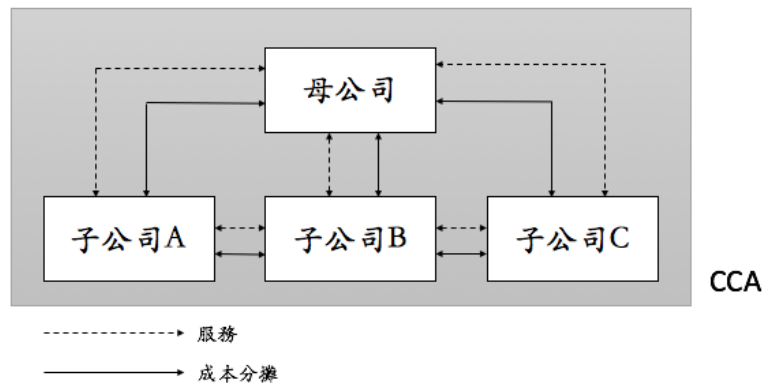
圖片來源：本文自製

圖表 12 跨國企業服務提供架構（情況二）



圖片來源：本文自製

圖表 13 跨國企業服務提供架構（情況三）



圖片來源：本文自製

集團內部服務與服務型成本分攤協議的概念常常被認為難以區分，為能釐清集團內部服務之內涵，故有必要先行釐清服務型成本分攤協議與集團內部服務之差異處。此二者之概念，經整理大致能分為五大差異點<sup>140</sup>：

#### （一）風險分配

服務型成本分攤協議本身的精神即在於參與成員（不限於關係企業間）共同分攤協議所產生之成本、風險及利益，其風險是根據預期的利益和相關之貢獻由參與成員分配，共同承擔；而集團內部服務則是跨國關係企業間提供或獲取服務，服務無法成功或有效率地提供的風險通常是由服務提供方承擔。

#### （二）契約當事人及彼此間之影響

服務型成本分攤協議的參與者皆為該契約之當事人（通常為多方當事人之情形），像是情況二契約當事人即為子公司 A、B、C，情況三則是母公司、子公司 A、B、C，其中只要有任何其他參與者加入或有參與者離開成本分攤協議，應根據常規交易原則重新調整/分配分攤比例；而集團內部服務的契約當事人則

<sup>140</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum, REPORT ON COST CONTRIBUTION ARRANGEMENTS ON SERVICES NOT CREATING INTANGIBLE PROPERTY (IP), Appendix II para. 12. (2012); Ravikant Gupta, RECENT TRENDS IN TRANSFER PRICING INTANGIBLES, GAAR AND BEPS, para. 10.1.1 (2017).

是存在雙方當事人間，如情況一，其存在三個服務交易的合約，契約當事人分別為母公司與子公司 A、母公司與子公司 B 和母公司與子公司 C，因此若終止服務合約或有其他參與者加入，一般而言對其他服務收受企業並不會有太大影響，即若母公司和子公司 A 終止服務合約，因母公司與子公司 B 和母公司與子公司 C 皆為獨立的法律關係，故不會受到太大影響。

### （三）書面要件

成本分攤協議要獲得稅捐稽徵機關承認，交易條件應明文規定以書面作成，此要件構成成本分攤協議協力義務重要的一部分；至於集團內部服務，實務上關係企業不一定會形成正式的書面契約，理論上只要能說明服務提供方有確實提供服務，而該服務對於服務收受方有產生經濟或商業價值，增加其商業地位，即可認列，不以書面協議為必要。

### （四）貢獻衡量

服務型成本分攤協議之分攤成本或應有之貢獻應能反映其預期之利益，而貢獻部分通常會以成本計算衡量；至於集團內部服務，服務提供方通常會收取利潤，服務提供方並不會與服務收受方分享利益。

### （五）分攤方法

服務型成本分攤協議，預期利益的分配應依照其相應之貢獻比為之；而集團內部服務，費用分攤則是按各企業享有的服務範圍。

## 第三項 服務費與權利金

因服務提供而產生（the provision of services）之服務費與因專門技術供給（the supply of know-how）而產生之權利金，此兩種費用常常在實務上區辨困難<sup>141</sup>。因集團內部服務費是指關係企業間就受有集團內部服務，而支付之對價，

<sup>141</sup> See OECD, *supra* note 80, at 278-279.

故其本質上也是服務費，故在概念上有必要先行釐清服務費與權利金之差異，以瞭解集團內部服務費之概念及涵攝範圍，避免與權利金之概念混淆，而造成法規範適用錯誤。

### 一、權利金之定義

權利金 (royalties)，又被稱為「使用費」。根據 OECD 稅約範本第 12 條第 2 項之定義，係指「因任何文學的、藝術的或科學的作品（包括電影片）之著作權、任何專利權、商標權、設計或模型 (model)、圖畫 (plan)、秘密公式或方法 (secret formula or process) 之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付；或因涉及工業上 (industrial)、商業上或科學上 (scientific) 之經驗有關之資訊 (information) 之使用或使用權，所收到之任何方式之代價給付。<sup>142</sup>」；就我國稅法並未就權利金的概念進行定義，而是財政部透過各解釋函令進行解釋。財政部所發布之所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第七條，對於所得稅法第八條第六款所稱「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金」，定義為「下列無形資產在中華民國境內以使用權作價投資，或授權個人、營利事業、機關團體自行使用或提供他人使用所取得之權利金：(一)著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。(二)未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產：包括秘密處方或製程、設計或模型、計畫、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料、頻道代理及其他具有財產價值之權利。所稱秘密方法，包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該

<sup>142</sup> 譯文參照陳清秀 (2017)，〈國際稅法上權利金所得之課稅〉，《月旦法學雜誌》，264 期，頁 6。

類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。」。由文義觀之，兩者之內涵應無太大之差異，並可將權利金標的分為四種<sup>143</sup>：

- (一) 絕對受保護的無形資產權利：著作權、專利權、商標權；
- (二) 較為緩和的排他權利：設計或模型、圖畫；
- (三) 相對受保護之秘密：秘密公式或方法；
- (四) 不受保護之專門知識（專門技術）（know-how）：工業、商業或科學上之經驗的相關資訊。即未獲得專利且亦不屬於其他智慧財產權保護範圍的資訊<sup>144</sup>。

另外，權利金既被稱為「使用費」，其概念的核心便是在於「權利的使用及使用權」。因此，若已將授權使用之財產「全部」所有權移轉而支付之對價，此時已超越了使用的定義，故並非權利金；而若為僅涉及「部分移轉」，例如：對於智慧財產權之全部權利進行專屬授權，但限定於一定期間內或特定區域範圍內，此時應視個案事實及各國內國法而定，不過個案事實如果已構成個別獨立之財產移轉，通常支付的對價會被認為屬於第七條營業利潤或第 13 條資本利得，而非權利金<sup>145</sup>，併此說明。

## 二、權利金與服務費之區分

在權利金授權使用的標的，其中因專門知識（技術）的移轉而支付的權利金與提供服務支付的服務費常常在實務上會產生混淆，而有區辨之困難，因此就兩者之區分，OECD 在稅約範本第 12 條之註釋書有特別進行說明。

若契約標的為專門知識（技術），即代表一方當事人同意將該專門知識（技術）授與他方，另一方可以使用這些未公開的知識、經驗，且授權標的之使用過

<sup>143</sup> 陳清秀，前揭註 142，頁 7-8。

<sup>144</sup> OECD, *supra* note 80, at 278.

<sup>145</sup> 陳清秀，前揭註 142，頁 7; *Id.* at 275

程中授權人不需參與，且亦不需保證使用後的結果；而若為服務提供的契約則不同，契約一方當事人是負有利用自身專業技術為他方執行工作的責任<sup>146</sup>。OECD 就此有進一步提出相關標準<sup>147</sup>：

### （一）契約標的

專門技術移轉契約可能涉及標的，包括既存知識之移轉，或開發或發明後該知識之移轉，並會設有特別保密條款；而服務契約的標的則是由一方為他方提供服務，提供服務的過程會需要使用服務提供方特殊的知識、技能和專業，但不會將該特殊的知識、技能或專業移轉予服務接受方。

### （二）提供方之投入程度

在專門技術移轉契約中，提供專門技術的一方除了需移轉已存在的知識或重製既有的材料，不太需要額外的投入；然而，如果是服務契約，為了履行契約義務需要提供方投入的程度較高，例如：在從事研究、設計、測試、構圖和其他相關活動時因而產生的員工薪資費用、分包服務給其他廠商所支付給轉包商的費用。

### （三）具體事例

OECD 在稅約範本第 12 條註釋書中即依照上開標準，而認定以下常見的費用係屬於服務費，而非權利金，包括<sup>148</sup>：

1. 售後服務之對價；
2. 保固期間內賣方提供給買方的服務對價；
3. 單純技術支援的對價；

<sup>146</sup> *Id.* at 278.

<sup>147</sup> *Id.* at 278-279.

<sup>148</sup> *Id.* at 279

4. 根據一般可取得之資訊，而為付款方特別擬定的一份潛在客戶清單的對價（如果是該客戶清單是受款方在銷售特定產品或服務所建立的機密性客戶清單，因為該清單之建立是基於受款方與其客戶交易所建立起的商業上之經驗，此時該客戶清單的提供對價會被認為屬於權利金）；

5. 工程師、律師及會計師給予諮詢意見的對價；

6. 透過電子方式提供諮詢意見之對價、與技術人員間電子通訊之對價或透過電腦網路使用問題解決（trouble-shooting）型的數據庫<sup>149</sup>之對價。

而常見屬於權利金的例子則為電腦程式設計之對價，因為電腦程式設計就是在取得該程式中的構想（ideas）及原理原則（principles）的資訊為核心，包括邏輯（logic）、演算法（algorithms）、程式語言（programming languages）或技術（techniques）等資訊，這些資訊客戶在未經授權下不能揭露，且受到商業秘密的保護<sup>150</sup>。

然而，在商業慣例中，常常會見到混合型契約，契約內容同時包含專門技術的移轉以及技術支援服務，例如：在特許經營權契約中，要求授權方應移轉其知識及經驗給特許經營人（franchisee），並同時要求應給予各式技術支援，甚至有些時候要求應給予財務上協助和供應商品。對於此種混合型契約，OECD 認為應將該契約標的之對價，按所涉及資訊種類或以合理分攤的方式分開計價，並各自適用其相應的稅法規範<sup>151</sup>。

以我國所得稅法第 25 條之適用為例，本條租稅優惠僅適用於總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備之情形，若營業收入性質屬於權利金者，不在本條之適用範

<sup>149</sup> 例如：數據庫是建立在非機密性資訊，可以幫軟體使用者解決日常常見問題。

<sup>150</sup> OECD, *supra* note 80, at 279-280.

<sup>151</sup> *Id.* at 279-280.

圖。就本條之適用，我國財政部已就常見之混合契約之型態以及爭議項目發布相關審查原則，並予以定性<sup>152</sup>，值得予以參酌。本文將其中技術服務費和權利金之認定，整理如下：

### 1. 混合型契約<sup>153</sup>之情形

(1) 提供服務所產出之報告或文件，其著作財產權歸屬於著作人所有者，應自合約價款劃分使用該報告或文件之權利金收入。

(2) 節目訊號發射、訊號上鏈及下載服務，屬技術服務。但服務內容如涉及節目帶或影片使用之授權，所取得之報酬屬權利金收入。

(3) 廚師餐飲服務，屬技術服務。但服務內容如涉及特殊料理配方之提供，所取得之報酬屬權利金收入。

(4) 市場調查服務，屬技術服務。但其作成調查報告所運用之模型、軟體，如提供予服務買受人使用，所取得之報酬屬權利金收入。

(5) 教育訓練服務，屬技術服務。但訓練教材或課程內容，如涉及具有專屬技術資訊或秘密方法之提供，所取得之報酬屬權利金收入。

### 2. 電子資料傳輸相關收入：

(1) 資料處理、區域網路使用，如針對使用者之需求提供服務，且按使用者使用之數量計價，或以成本分攤或合理之加成為訂價原則者，所取得之報酬屬技術服務報酬。

(2) 提供客戶名單、商業資訊或其他專屬資訊，所取得之報酬屬權利金收入。

<sup>152</sup> 得參酌外國營利事業申請適用所得稅法第二十五條第一項規定計算所得額案件審查原則第 7 條及第 8 條。

<sup>153</sup> 就屬於權利金性質之收入，應自合約價款劃分，並否准適用所得稅法第 25 條之租稅優惠。



### 3. 系統發展及維護相關收入：

(1) 系統／應用軟體授權及原始碼授權，所取得之報酬屬權利金收入。

(2) 客製化系統發展，如系統所有權屬買方所有（或共同擁有），且買方無須再支付使用費者，所取得之報酬屬技術服務報酬；惟系統所有權屬賣方所有，或按生產數量、銷售金額收取報酬者，所取得之報酬屬權利金收入。

(3) 技術諮詢、系統管理、維護及測試、員工訓練，所取得之報酬屬技術服務報酬。

## 第二節 我國對於集團內部服務費之認列

就集團內部服務費用的認列，在我國可能涉及到法律規範，除了一般成本費用的認列規範外，因尚涉及關係企業間之交易，故亦可能會有所得稅法第 43 條之 1 之適用。除以上規定外，我國營利事業所得稅查核準則（以下簡稱營所稅查準）第 70 條有就中華民國境內之外國分支機構分攤國外總公司或區域總部之管理費用有特別規定，曾有最高行政法院判決<sup>154</sup>明文揭示營所稅查核準則第 70 條作為特別規定之地位：「本條係基於跨國企業，其總公司對於在國外所設分支機構，常有管理之事實及必要，惟此等管理行為又與其各分支機構之收入難有直接且明確之歸屬關係，並因該總公司提供之管理為其在國外各分支機構所共享，乃有別於我國境內營利事業……費用之列報須合於同法第 24 條等一般性規定，另就符合上述各款要件者，為我國境內之外國分公司，得分攤其國外總公司管理費用之特別規定。」。此規定在我國實務上造成許多爭議，究竟此規定的性質為何？是否屬於集團內部服務費用之特別規定？本文將先介紹我國營業費用認列原則以及該營利事業所得稅查核準則（以下簡稱營所稅查準）第 70 條，再透過比較法的觀點，檢視以上法規，提出我國解釋論及立法論之建議。

<sup>154</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 663 號判決以及最高行政法院 100 年度判字第 664 號判決。

## 第一項 營業費用認列之原則

### 一、營業費用認列之一般性規定：所得稅法第 38 條

由於稅務上的所得和財務上的盈餘（虧損）具有密切關連性，基於實用性原則，因此原則上稅務上的所得會依照財務上的計算方式（營所稅查核準則第 2 條第 2 項），此即「稅務遵財務原則」，亦有謂「商業會計（或財務會計）準據主義」<sup>155</sup>。按此原則，原則上財務會計上之費用即會是稅法上之費用，但因稅法目的尚含有保護國家稅捐債權、追求平等及公平的稅捐負擔，因此在財務會計上允許認列的費用在稅法上可能會被調整。此概念所明文化的一般性規定即所得稅法第 38 條，其規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」。有論者從本條出發，將營業費用認列的原則性規定，分列如下<sup>156</sup>：

#### （一）費用支出應具有業務關聯性

所得稅法第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失……不得列為費用」，由此條內容可知，原則上與營利事業業務欠缺關聯性之費用和損失，將會排除，也就是稅法之營業費用應具有「業務關聯性」。

是否具有業務關聯性，實務上似採形式觀察，例如：最高行政法院 102 年判字第 329 號判決，因納稅義務人之公司章程第 2 條經營業務的範圍未載明包含「對外保證」或「資金借貸」，因此其相關損失，被認為非屬本業或附屬業務所必須，不予認列<sup>157</sup>。而學說則是主張業務關聯性的觀察，應依實質課稅原則為之，以經濟觀察法判斷，只要支出與獲得收入之經濟活動間有實質、經濟上關聯性，即應

<sup>155</sup> 陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 288。

<sup>156</sup> 黃士洲(2015)，〈營利事業所得稅〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀(等著)，《稅法各論》，頁 143-145，台北：新學林。

<sup>157</sup> 陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 309-310。

認為有業務關聯性，而得認列為費用<sup>158</sup>，即參考德國肇因原則之判斷方式。德國所得稅法第 4 條第 4 項規定：「企業的支出是指基於企業所引起的費用」，對營業費用採取「肇因原則」（Veranlassungsprinzip），只要主觀上，納稅義務人是基於為獲取收入之目的而支出，客觀上該支出與持續且未獲益之營業活動有關聯性，即可被視為營業費用。且德國認為基於德國基本法第 12 條第 1 項財產權保障及第 14 條第 1 項職業自由對於納稅義務人自行決定營業活動形成和組織的保障，支出之必要性及適當性應由納稅義務人自行決定。只有當納稅義務人基於營業活動所為之費用長期導致無利潤時，稅捐機關才需審酌是否納稅義務人有逃漏稅捐之意圖，若有，此時該費用始不予認列<sup>159</sup>。

## （二）家庭費用不得減除

董監事、高階經理人、員工及股東之家庭費用，其屬於個人生活開銷，因此本身與業務欠缺關聯性，且已為綜合所得稅標準或列舉扣除額所涵括，因此所得稅法第 38 條明文列出家庭費用，其僅為宣示意義，理論上家庭費用本應被排除在營利事業所得稅之認列範圍內。

## （三）稅法之滯報金、怠報金、滯納金等及其他行政法之罰鍰不得減除

各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰被排除，此是基於法秩序的一體性，一方便避免降低行政罰制裁的效果，另一方面也避免將營利事業故意過失而生裁罰效果，在相當於稅率的部分被轉嫁給全體納稅義務人負擔，而與歸責原則有悖<sup>160</sup>。

<sup>158</sup> 陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 320。

<sup>159</sup> 謝如蘭（2019 年 4 月），〈我國及德國薪資所得實額減除費用比較〉，發表於：《臺德稅法交流工作坊暨稅捐法制研討會》，頁 10-11，德意志聯邦共和國與中華民國法律人員協會、社團法人中華法務會計研究發展協會、國立臺灣大學法律學院公法學研究中心、國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心（主辦），臺北。

<sup>160</sup> 黃士洲，前揭註 156，頁 144。

## 二、我國實務發展出之營業費用認列標準

### (一) 逐一核實認列原則

我國多數實務判決<sup>161</sup>認為成本費用之核實認列應將各筆成本費用，依會計科目予以定性及歸類，且在審核時要求支付之現金或債權與取得之貨物(含財物)、權利及勞務間有「一對一」之對應關係。亦即收入所對應之成本費用，必須是用以獲取所得所不得不支出者，否則，即無從獲取該所得，未存在「一對一」之對應關係者，會被認為非必要之成本費用。因此，依照我國多數實務見解，每筆支付的費用均應逐案進行舉證，否則不准予以認列<sup>162</sup>。

### (二) 真實性、必要性、合理性標準

我國實務對於成本費用之認列，透過過往司法實務判決，已發展出三項檢驗標準，依序為：真實性、必要性、合理性<sup>163</sup>，主張成本費用除了應具有真實性外，亦須以具有必要性及合理性為前提，始可認列(行政法院 71 年判字第 1242 號判例、最高行政法院 99 年度 6 月份庭長法官聯席會議(三))<sup>164</sup>。其理由在於避免稅基流失、助長不必要之成本費用或為合理防範損失之情形<sup>165</sup>。以下就各檢驗標準，分述如下：

<sup>161</sup> 最高行政法院 101 年度判字第 974 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、臺北高等行政法院判決 100 年度訴字第 994 號判決。

<sup>162</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 479。

<sup>163</sup> 得參酌最高行政法院 100 年度判字第 212 號判決及最高行政法院 100 年度判字第 213 號判決。

<sup>164</sup> 學說上認為這樣的解釋方法及檢驗標準，並未有相關的法律規範，而是實務上對於法律漏洞之補充解釋，在個案上可能會形成對營業活動的過度干預。亦即可能會侵害到納稅義務人之營業自由、自主決定營業成本費用投入方式之選擇自由以及經濟活動之自由。陳清秀，《稅法各論(上)》，前揭註 8，頁 321-322；黃士洲，前揭註 156，頁 143-144。

<sup>165</sup> 最高行政法院 105 年度判字第 137 號判決：「所得之計算而言，財務報表為表彰真實之財務狀況、經營成果、及現金流量的情形，雖於實際支出成本、費用、損失時，有必要予以認列，而不論該成本、費用或損失是否合理與必要；但於稅務上所要掌握的是該企業實際的納稅能力，非必要且合理之成本、費用或損失，即應予以剔除，否則不僅流失稅基，甚且助長以不必要成本費用支出，或未合理防範損失，致生減少稅捐繳納義務之效應。故而，所得稅上與收入相應的成本、費用及損失，除必須真實外，尚須客觀上『合理』且『必要』，才得認列。」

第一個判斷標準：真實性，是指須證明「特定費用確實有支出之事實」。對於真實性之判斷，營所稅查核準則第 67 條規定：「（第一項）費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。但因交易相對人應給與而未給與統一發票，致無法取得合法憑證，其已誠實入帳，能提示交易相關文件及支付款項資料，證明為業務所需，經稽徵機關查明屬實者，准依其支出性質核實認定為費用或損失，……（第二項）前項之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第一百十條之規定處罰。」，課予申報費用損失之營利事業，取具支付憑證與證明支付事實的協力義務，並訂有相關處罰規定。

第二個判斷標準：必要性，則是指須證明「支付特定費用所取得之對應服務，確實用於支援企業營業活動之進行」，有實務判決進一步解釋：「『企業營業活動』之實證特徵則是『活動目標（直接或間接）指向營業收入之獲取（但不保證目標一定達成）』，其判斷事項亦可稱為『營業費用與業務活動間之關連性判斷』」，此應是指所得稅法第 38 條「本業及附屬業務關聯性」之判斷<sup>166</sup>。

最後判斷標準：合理性，則是檢視業務活動是否具有效益<sup>167</sup>。依實務見解，應證明「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」，即須檢視費用支出對於業務活動是否具有效益。有判決指出合理性的標準原應是必要性的內涵之一，然所得稅法制在某些特殊情況，為基於資訊不對稱之考量，將合理性考量「費用必要性」要件中抽離，而列為獨立之證明對象，例如：權利

<sup>166</sup> 黃士洲，前揭註 156，頁 145。

<sup>167</sup> 黃士洲，前揭註 156，頁 145。

金費用是否符合常規（營所稅查核準則第 87 條第 1 款但書）、外銷佣金超過出口貨物價款百分之五，應提出正當理由及證明文據<sup>168</sup>。

此三項費用認列要件判斷順序，在實務上是被認為具有實益，尤其是在關係企業間因交易而生之費用認列判斷。我國最高行政法院 100 年度判字第 212 號及第 213 號判決即說明，關係企業交易所生之費用認列，因有所得稅法第 43 條之 1 移轉訂價之規定，所謂「合理性」之判斷，此時會從必要性抽離，成為獨立判斷要件，但其判斷順位需落在「必要性」之後。

至於實務所建立的此三項判斷標準，除了真實性外，必要性及合理性之要求是否妥當，在學說上不無爭議。學說批評，實務在營業費用之認列上，除了所得稅法第 38 條明定「本業及附屬業務關聯性」外，透過立法意旨的解釋，進一步要求費用需具有「必要性」及「合理性」始可認列減除，此會涉及對於人民之營業自由、經濟活動自由之過度干預，不應任意為之，因此在未構成「濫用」（稅捐規避）之情形，應予以尊重。即實務所建立之判斷標準，在目前欠缺所得稅法明文規定之下，妥當性宜再行思考，即便依循這樣的標準，在未構成稅捐規避之情形，對於必要性及合理性之認定宜如同德國立法例，原則上尊重納稅義務人之自由決定<sup>169</sup>。

### 三、營利事業費用扣除之稅捐控管

為了明確化合理性及必要性的審查，並控管浮濫認列費用，我國設有若干稅捐控管的規範（即費用認列排除之列舉性規定<sup>170</sup>），有學者即將我國營業事業費用扣除之稅捐控管分為四種模式，並舉例如下<sup>171</sup>：

<sup>168</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 212 號判決。

<sup>169</sup> 黃士洲，前揭註 156，頁 147；陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 321。

<sup>170</sup> 一般性規定為所得稅法第 38 條。

<sup>171</sup> 黃士洲，前揭註 156，頁 149-151。

#### （一）模式一：帳簿憑證輔以同業標準推估

我國關於原物料超耗即採取此種立法例。所得稅法第 28 條規定：「製造業耗用之原料超過各該業通常水準者，其超過部份非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者不予減除。」，因製造業原物料超耗（超過該業通常水準）因素眾多，稽徵機關逐一查核在稽徵上有困難，故便採同業標準作為稅捐控管的標準，若超出者應以帳簿憑證提出正當理由，否則即剔除，按同業通常水準認列製造費用（營所稅查核準則第 58 條）。

#### （二）模式二：設立法定扣除上限額

基於控制浮濫認列及稽徵經濟之考量，對於容易遭營利事業濫用的費用項目，例如：常遭公司管理階層濫用作為個人消費或酬庸的交際費與小客車的折舊費用，立法者有採設立法定扣除的上限額（參照所得稅法第 37 條及第 51 條之 1），超過者不予以認列之立法模式。

#### （三）模式三：設立法定列報要件與憑證

此種立法模式的例子有呆帳損失（所得稅法第 49 條第 5 項）及投資損失（營所稅查核準則第 99 條第 1 項及第 2 項）。營利事業有時為求迅速提升銷售額，會以信用交易方式大量出貨，但卻未對交易對象仔細進行徵信，而導致到期跳票被倒帳，或是未仔細研究投資標的，就投資他事業造成巨大損失。惟對此種情形，我國所得稅法立法例是採設立法定列報要件及憑證的立法模式，亦即只有符合法定列報要件以及憑證，即可予以減除，並未設定認列的上限或超標即剔除之。

#### （四）模式四：關係企業非常規交易調整與資本弱化

關係企業間非常規交易的調整，包含所得稅法第 43 條之 1 及所得稅法第 43 條之 2，有論者認為此二規定除了為非常規交易規定（稅捐防杜規定）外，亦屬

於對於浮濫的營業費用支出，進行稅捐控管的意旨，因為關係企業間具有控制力，將較於非關係企業間之交易，更有可能、更容易進行浮濫的交易。

至於法律未明文之情形，我國實務即是基於公平合理原則，以必要性及合理性標準要求，進行法律漏洞之補充，加以限制<sup>172</sup>。例如：就商譽支出，最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議認為「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」。

## 第二項 我國集團內部服務費之實務爭議

### 一、真實性、必要性、合理性標準之挑戰

對於支付集團內部服務費之營利事業，此筆支出屬於營業費用，依照目前我國實務之見解，該筆支出應依序進行真實性、必要性及合理性的審查，而在集團內部服務費認列進行此三步驟審查時，納稅義務人往往在進行真實性及必要性判斷時會因舉證不足而遭拒絕予以認列。因為我國實務對於稅法上之舉證責任分配向來認為費用是所得計算之減項，屬於權利發生後之消滅事由，故有關成本及費用存在之事實，不論從上述證據掌控或利益歸屬之觀點，會被認為應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任。因此若費用是否納稅義務人本業或附屬業務相關之成本費用支出之事實如有不明，即應由主張該有利事實之納稅義務人負客觀舉證責任，承擔敗訴之風險。以下本文將透過個案收集之判決，分析我國在認列集團內部服務時，依照實務所建立之三階段檢驗標準，可能會遇到的爭議問題：

<sup>172</sup> 陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 322。



### （一）真實性

依照我國實務見解，集團內部服務費之認列，首先應證明「服務費用支出之事實存在」。支出之真實性應包括營利事業之前確曾受有服務，與該營利事業確曾支付服務費予其外國關係企業之事實<sup>173</sup>。即實務認為交易之真實性應有「物流」（含貨物或勞務）之存在，「金流」固有助於證明交易之真實，當無物流之存在時，其金流性質即有未明。納稅義務人若主張支付款項所關聯之交易確實存在，且該支出屬本件營利事業所得之費用或損失者，自應就其事實負舉證之責任，再由稅捐機關查核是否屬實，如非屬費用或損失之性質，則縱有支付事實，例如代付款項等，亦屬虛列費用或損失<sup>174</sup>。因此若營利事業主張有集團內部服務交易存在之事實，而支付服務費用，關於費用支出真實性應證明其確實有自外國關係企業受有服務（物流），並支付對價（服務費）之事實。

就服務費是否有確實支付外國關係企業之事實，常見提出的憑證包括支付匯款的憑證或扣繳稅款繳款書<sup>175</sup>，以證明有付款之事實，此部分較無太大爭議。然就營利事業是否有自外國關係企業受有服務之事實（即服務事實提供之真實性），在我國實務上往往產生爭議。依據我國實務見解，真實性之客觀舉證責任因為費用屬計算所得之減項，故此等待證事實不明之風險，應由納稅義務人負擔<sup>176</sup>。因此，在實務上，納稅義務人敗訴的理由往往就落在法院認為納稅義務人未提出相關證據證明受有自關係企業提供服務之事實。

<sup>173</sup> 參照最高行政法院 98 年判字第 495 號行政判決對於差旅費認列之真實性判斷。

<sup>174</sup> 最高行政法院 103 年判字第 109 號行政判決。

<sup>175</sup> 國內營利事業給付境外關係企業服務費時，如服務使用地於國內，所提供之服務與使用地已產生連結，則國外營利事業所獲取之報酬，核屬中華民國來源所得之其他所得，核屬所得稅法第 88 條規定應辦理扣繳之所得，國內營利事業作為扣繳義務人應於給付時扣繳稅款。

<sup>176</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 212 號判決

## （二）必要性

我國實務認為縱有提供勞務，但其勞務係聯屬公司間之相互支援或協助之行為，是否有支付對價之必要仍需進行檢驗<sup>177</sup>，即必要性之檢驗。必要性須證明「所支付服務費用所取得之服務，確實用於支援該企業營業活動之進行」，我國對於此要件之爭議主要在爭執「該項服務提供與納稅義務人獲取營業收入之營業活動是否具有關聯性」，而有必要支付服務費用。對於費用必要性之認列，依我國實務見解，又可按照「支出對價所取得之服務內容，貢獻於企業」之方式分為「直接貢獻」與「間接貢獻」二種型態。前者是指指「企業支出費用所取得之服務，『直接』貢獻給該企業，而在業務活動中予以使用」，例如僱請員工在工廠中工作；後者則是指「企業支出費用所取得之服務，並不是『直接』貢獻給該企業，而是貢獻給另外一個企業，但享受上開服務之企業，其所創造之經濟成果，卻可由付費企業『間接』享有」之情形。例如臺灣企業派員工至大陸關係企業指導該關係企業之生產活動，而主張大陸地區關係企業之經濟成果，可以為臺灣企業所享有，因此認為支付予員工之薪資對該臺灣企業有「間接」貢獻，與臺灣企業之業務具有關連性，而要求將支付予「至大陸工作員工」之薪資認列營業費用<sup>178</sup>。

以下整理我國稅務訴訟上曾有爭議之服務類型包括：


1. 策略暨發展服務<sup>179</sup>：深入了解產業之動態，以擬定適宜公司發展之策略及目標，例如：有效編製預算。
2. 營運管理服務<sup>180</sup>：在企業經營過程，為提高經營績效，進而委託他人針對公司內部之經營管理事務進行診斷，並提供相關諮詢服務及建議。

<sup>177</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 1079 號判決、臺北高等行政法院 96 年度訴字第 793 號判決

<sup>178</sup> 最高行政法院 100 年判字第 361 號判決。

<sup>179</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>180</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1079 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、臺北高等行

- 
3. 供應鏈服務<sup>181</sup>：包括制訂設計所有原料的規格明細、提供集團開發之配方予各地區之廠房使用、蒐集全球採購資料，與原料供應商議價組織並尋找潛在的原料供應商。
  4. 人事管理服務<sup>182</sup>：協助人力招募、訓練課程、薪資福利、獎金分紅、勞工保險等相關事宜。
  5. 資訊科技服務<sup>183</sup>：使用集團之全球資訊系統以及提供資訊系統技術支援與諮詢服務，包括系統安裝、設置及更新服務。
  6. 品質事務支援服務<sup>184</sup>：協助品質管理，監管企業之健康、安全、環境及其他標準。
  7. 溝通-公共關係服務<sup>185</sup>：協助內部和外部溝通和公關支援，跨國關係企業間互有商業行為，但因文化背景、語言、會計處理及法律均不盡相同，故有必要進行公共事務之溝通，以建立良好的跨國營運溝通環境。
  8. 法務服務<sup>186</sup>：跨國關係企業之銷售對象並非僅侷限於臺灣地區，在對其他國家法律環境不熟悉之情況下，為避免因資訊不對稱而發生營業損失，提供相關法律事務之服務，服務內容包括合約草擬、覆核、諮商協助，以及對於可能發生之風險進行分析，並提供應對策略之建議。
  9. 財務資金支援服務<sup>187</sup>：協助進行帳款沖銷等財務支援服務，使資金籌措方式更具有彈性，並能有效規避匯兌風險。

政法院 95 年度訴字第 2176 號判決、臺北高等行政法院 96 年度訴字第 793 號判決、臺北高等行政法院判決 100 年度訴字第 994 號判決。

<sup>181</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決。

<sup>182</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1079 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、臺北高等行政法院 96 年度訴字第 793 號判決。

<sup>183</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>184</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>185</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>186</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>187</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

10. 稅務支援服務<sup>188</sup>：依據公司法第 229 條規定，公司負有義務將各項會計表冊備供股東參考，因而發生之相關費用，屬公司之必要支出。基於股東及董事之要求而編製相關表冊，其所發生之費用當然屬於本業及附屬業務所必需。

11. 委託採購服務<sup>189</sup>：代理採購原料、監督生產及接洽成品船運業務。

而觀我國實務判決，否准認列以上服務費用之理由，主要可分為以下幾個理由：

1. 納稅義務人未能證明其經營成果係由國外關係企業提供之管理服務所產生，該成果究國外關係企業提供之管理服務之關聯性<sup>190</sup>。

依照所得稅法第 38 條及營所稅查核準則第 62 條，經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。因此集團內部服務費應為納稅義務人本身之業務，或為其經營業務之一，或與其本身業務有直接關連性，始屬於納稅義務人所經營本業及附屬業務之範圍。而此待證事實之證明責任，我國實務認為依營所稅查核準則第 62 條之規範結構，應由納稅義務人負擔客觀舉證責任，因此若最後事實不明的情況，納稅義務人即得承擔敗訴之風險。

2. 納稅義務人與國外關係企業若為母子公司，子公司之盈餘，最終仍歸母公司所有，子公司應無分擔服務管理費之必要<sup>191</sup>。

此種說法似將母子公司直接視為同一個經濟實體，認為子公司之盈餘最終仍會匯回母公司，因此其在母公司產生的相應費用，沒有必要先行認列。本文認為此說法恐有不妥，雖母公司及子公司實際上確實為同一個經濟實體，然兩者在法

<sup>188</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>189</sup> 最高行政法院 94 年度判字第 783 號判決、高雄高等行政法院 92 年度訴字第 323 號判決。

<sup>190</sup> 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、臺北高等行政法院判決 100 年度訴字第 994 號判決、最高行政法院 94 年度判字第 783 號判決、高雄高等行政法院 92 年度訴字第 323 號判決。

<sup>191</sup> 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決。

律上仍屬於不同的法律實體，且為不同的納稅義務單位（不同營利事業），兩者間之所得及成本費用仍應分別計算之。

3. 該項服務本質為母公司為進行管理與監督各子公司營運狀況之行為，屬母公司對子公司營運狀況所為之監督管制，與納稅義務人國內業務無關聯性

實務認為要具備認列集團內部管理服務費之必要性，該管理服務須對企業產生貢獻，讓該企業導向獲取收入之目標，若納稅義務人所收受的服務是母公司基於自身利益，或僅為監督管理其下子公司之行為，此行為與納稅義務人在國內從事的業務無必然之關連性，因此不具有必要性。經此理由而遭否准認列的服務包括：

- (1) 策略及發展服務：納稅義務人之經營政策由母公司決定，相關之利益分配與歸屬、業務進度或組織運作均由母公司基於自身最大利益考量一手進行主導。因此本項服務內容無非為母公司依據自身的技術規格及發展需要，聯絡各聯屬公司於特定時間參加視訊會議，就上開項目發表意見，本質上應屬於管理性質之「技術發展宣導會議」。
- (2) 營運管理服務：母公司對納稅義務人營運狀況之管理與監督行為，難認與原告國內業務有何必然關聯性。例如：母公司之全球合併管理制度及合併財務報表管理系統相關作業規範，原屬母公司基於全球觀點及監督管理之角色所為之制度或系統設計，目的在要求全球子公司配合使用該財報系統，以利其有效掌控旗下子公司之營運狀況，非屬母公司對納稅義務人提供之勞務服務。
- (3) 資訊科技服務：有實務見解認為「母公司因對使用該資訊系統之子公司掌有准駁權限，故為母公司對子公司營運狀況所為之監督管制，與一般企業單純外購商用軟體與簽訂維修合約之本質並不相同，而非單

純提供服務的性質」<sup>192</sup>。亦有認為「資料庫系統之建立係透過各子公司資料之建立，子公司當然有權使用，而對子公司使用者授權、終端機管理與調配，係屬母公司對子公司之監督管理，亦無付費之必要。」<sup>193</sup>。

- (4) 品質事務支援服務：屬母公司基於經營政策而強制要求納稅義務人履行之管理費用，難認與原告業務無直接必然關聯性。
- (5) 溝通-公共關係服務：總公司要求聯屬公司執行其策略政策及製作文件費用，自與原告業務無必然之關聯性。
- (6) 法務服務：經檢視當年度所附合約與電子郵件，僅在處理母公司與納稅義務人間訂立向納稅義務人收取各項權利金合約及洽商預估收費基礎，本質上實屬母公司指導納稅義務人如何符合母公司管理規定之作業，而非母公司協助納稅義務人處理營業上有關之法律協助，自與納稅義務人國內所從事業務無必然之關聯性。
- (7) 財務資金支援服務：跨國集團為其營運管理之需採帳款沖帳方式收(付)款，再將沖帳結果要求各子公司匯款至母公司或指定對象後，再由其統籌匯款之，乃屬母公司為配合跨國集團之帳款管理方式，要求納稅義務人配合之帳款沖轉行為，自與納稅義務人業務無必然之關聯性。
- (8) 稅務支援服務：性質上顯為因總公司管理亞太地區聯屬公司間跨國稅捐規劃之監督管理業務，自難認與納稅義務人業務有何必關聯性。

<sup>192</sup> 最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>193</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決。

### （三）合理性

集團內部服務費之合理性，依實務見解，應證明「為取得對應服務而支出之營業費用數額，與該服務對企業營業活動之貢獻程度相均衡，其費用支付數額至少要小於業務貢獻價值，且與市場行情接近」，即須檢視費用支出對於業務活動是否具有效益。然集團內部服務費因涉及關係企業間交易而生之費用，依照我國實務見解，此時合理性的判斷，會成為獨立的判斷要件<sup>194</sup>，即應依所得稅法第 43 條之 1 判斷，符合我國移轉訂價下之常規交易原則的集團內部服務費始具有認列合理性。

另外，納稅義務人在訴訟中往往主張即便稅捐機關認為計價方式有疑問，依照所得稅法第 43 條之 1 應調整該服務費用，而非全部否認認列。然如前述，實務認為真實性、必要性及合理性標準，具有審查順序，即移轉訂價查核準則僅是在查核營利事業與母公司間之交易關係是否不合營業常規，雙方之間的支出金額是否合理，須納稅義務人證明其確有支出系爭管理費用之必要，稅捐機關才有義務查核納稅義務人支出系爭費用之合理性（正確性）<sup>195</sup>。最高行政法院 107 年度判字第 691 號判決中即說明：「移轉訂價查核準則」規定，乃屬「稅捐規避防堵條款」，其適用以「『外部商業交易』或『內部成本費用分攤』真實存在，且為『經營業務所必要』」為前提（稅捐規避行為在民事法上均具備法效意思，而生民事法之法律效果）。故若跨國關係企業間外部商業交易之真實性及必要性受到質疑，而納稅者又無法證明其事（依前所述，司法實務見解向來認為，「成本費用支出為真實、必要且合理」一事，應由納稅者負擔舉證責任），其費用即應剔除，並無移轉訂價規定之適用。

<sup>194</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 212 號及第 213 號判決。

<sup>195</sup> 得參照最高行政法院 107 年度判字第 691 號判決、臺北高等行政法院判決 107 年度訴字第 1106 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、最高行政法院 98 年判字第 720 號判決。

就此，本文認為事實上合理性的判斷應非認列要件，只要關係企業間之交易（包括集團內部服務）具有真實性及必要性，即應予以認列。查所得稅法第 43 條之 1 之法律效果亦為調整交易在稅法上的效果，而非否准認列，若不符合常規交易原則，僅得調整其稅額，而非否認其認列。至於集團內部服務費是否具有合理性，涉及到常規交易原則的部分，因就本文見解非認列層次的問題，本文將會於下一章集團內部服務的計價進行相關的討論。

## 二、 能否以固定金額或一定比例之金額認列所有的服務？

### （一）我國實務採否認見解

因我國實務採逐一核實認定原則，認為：「成本費用之核實認列，首先必須將其各筆成本費用依會計科目予以定性及歸類，且在審核時要求支付之現金或債權與取得之貨物、權利及勞務間有『一對一』之對應關係。」，因此就服務報酬給付約定，如果並非「一對一」方式而係概括總計方式為之，未載明給付費用之對價逐筆明細計算內容，而無法逐筆就貨物或商品別、權利或勞務細項帳目查核勾稽，此時我國實務即會主張無法查核其費用之真實性、必要性及合理性，而否准認列。

詳言之，以分攤方式認列時，因我國稅務會計並無一個會計科目是分攤總公司/母公司之管理費用之科目，因此如此認列的方式在稅務會計上是會歸於「其他費用」之會計科目下。然目前我國稅務機關及實務見解皆認為查核準則第 103 條所定之「其他費用」，相對於營所稅查核準則第 71 條至第 102 條所定之各種「營業費用」而言，是一補充性規定，仍應就各項交易分別取得其原始憑證，若不問服務細項，直接按照營業收入之比例等方式計算應付之費用，並不合查核準則第 103 條規定，因為這樣等同於允許其變相分攤總公司之管理費用，又不受營所稅查核準則第 70 條之限制，這種「實質」分攤之方式，實務見解認為非法所



許<sup>196</sup>。因我國實務<sup>197</sup>認為「營所稅查核準則第 70 條規定之適用，限於 2 個組織在私法上係屬同一權利主體時，如總、分公司間始得以 1 筆固定比例之金額來對應總公司之管理諮詢或其他服務。又形式上，母子公司雖各為法律上之獨立個體，實質上係同一經濟個體。此母、子公司間，因在私法上非屬同一權利主體，故在我國稅捐法域內之處理原則，乃係與一般國內不同企業間之處理方式一致，即係按損費細目性質逐一查核，不可事前約定以預估營業額或其他營運數據之固定或比例計算而直接入帳。蓋母公司對子公司所承擔之權利義務，應僅限於投資額；母公司依法可享有之利益為年度決算後，按出資比例取得子公司稅後盈餘；若子公司無稅後盈餘，母公司即無利益可言。倘國外母公司預先於年度開始前或年度中基於自身利益考量而透過可掌控之政策安排或指示，要求國內子公司提前支付任何形式之管理費用，即難謂母公司於未獲配盈餘時均可確保有相當收入而行規避子公司國內稅負之嫌。」，亦言之，實務認為基於避免稅捐規避，不應允許此方式認列。因此只有在兩個組織在私法上屬於同一權利主體，符合營所稅查核準則第 70 條規定時，才能以一個固定比例之金額對應取自母公司之全部的服務，不用再細分各項服務內容單獨計價<sup>198</sup>。

## （二）在台分公司分攤外國總公司管理費用之特別規定

承上，實務在進行此爭點審理時，多數都會以不符合營所稅查核準則第 70 條規定為由，否認以固定金額或一定比例的方式認列集團內部服務。因此本文將先就營所稅查核準則第 70 條進行相關介紹，並在本章分析其與集團內部服務之關係。

<sup>196</sup> 臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1106 號判決、最高行政法院 97 年判字第 825 號判決、臺北高等行政法院 94 年訴字第 121 號判決

<sup>197</sup> 最高行政法院 100 年判字第 1176 號判決、最高行政法院 98 年判字第 720 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2176 號判決。

<sup>198</sup> 相同見解得參照臺北高等行政法院 95 年訴字第 2176 號判決。

營所稅查核準則第 70 條規定：「中華民國境內之外國分公司，分攤其國外總公司或區域總部之管理費用，經查符合下列規定者，應予核實認定」，換言之，只要符合營所稅查核準則第 70 條，其認列之合法性我國法即予以肯定。本條費用認列之構成要件，依照法條規定，得分列如下：

1. 認列主體：分公司及經辦理營業登記之工地場所

除了營所稅查核準則第 70 條第 1 項規定外國分公司為本條之適用主體外，同條第 6 項明定「國外總公司在中華民國境內設立之工地場所，如已依規定辦理營業登記，並依所得稅法第四十一條規定單獨設立帳簿並計算其營利事業所得額課稅者」，國外總公司在我國所設立之工地場所<sup>199</sup>亦可適用本條<sup>200</sup>。另外，就中華民國境內總公司或區域總部，將管理費用分攤予其境外分公司負擔者，本條亦有適用。惟需注意的是依目前我國實務見解，營所稅查核準則第 70 條之適用主體是採文義解釋，僅限於兩個組織在私法上係屬同一權利主體時始適用，如總、分公司間，若外國總公司在境內之子公司或關係企業，皆非本條之適用主體<sup>201</sup>。

<sup>199</sup> 其他相關規範有營所稅查核準則第 24 條第 3 項：「營利事業承包工程採成本回收法計算工程損益，其承包工程之工期有跨年度者，其管理費用應於費用發生之年度列報，不得遞延。」以及民國 86 年 12 月 4 日台財稅第 861924459 號函釋：「核釋在中華民國境內從事設計、包工或其他工程之外國營利事業，其在我國境內之分支機構或工程場所辦理營利事業所得稅結算申報，列報我國境外相關成本費用認定疑義。說明：二、首揭外國營利事業在我國境內之分支機構或工程場所辦理營利事業所得稅結算申報，如列報在我國境外發生之成本費用，可依國外總公司所在地合格會計師簽證，載有境外成本費用金額、內容及其計算分析或分攤方式等資料之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明，以憑認定。其無法提供上開財務報告，或該財務報告經稽徵機關查核認為仍有疑義者，得簽奉稽徵機關首長核准，依所得稅法第 83 條規定請其提示相關帳簿、文據；其不提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」。

<sup>200</sup> 本條同樣亦允許中華民國境內總公司或區域總部得管理費用分攤予其境外分公司負擔，惟此會使總機構在境內之營利事業費用減少，應納稅額提高，而增加我國稅收收入，故實務上較無爭議。

<sup>201</sup> 得參照最高行政法院 100 年度判字第 1176 號、最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1079 號、最高行政法院 97 年度判字第 825 號判決及臺北高等行政法院判決 107 年度訴字第 1106 號。

## 2. 認列客體：國外總公司或區域總部之管理費用

本條未就「管理費用」進行進一步之定義，故有相關爭議<sup>202</sup>，而司法實務判決亦嘗試定本條之管理費用，有認為本條管理費用係指「企業因一般管理上之需要所為不可避免或應有之各項經常性費用支出，其與特定職能之製造費用、推銷費用及財務費等營業成本或費用有別」，包括高級職員及管理部門薪資、旅費、維持費、法律費、會計師費、生財器具折舊、文具用品、電話電報費、郵費、水電燈炭、稅捐、保險費及會費等」（臺北高等行政法院 92 年度訴字第 633 號判決）；有認為本條管理費用乃指「公司為提供管理服務，在組織結構、人事配置等必須花費，而此種花費使事後之管理服務能有效提供」，並強調所得稅法第 24 條意義下之管理費用須為「與銷售行為無直接關聯性，但為維持組織營運狀況之必要費用」者（臺北高等行政法院 96 年度訴字第 725 號判決）。由這些判決之見解可知，我國實務判決對於此處之管理費用，非一般對於集團內部服務費用統稱之「管理費」，而是會計意義之管理費用。

在會計學上，「營業費用」依照企業組織職能或部門分類，所分為銷售費用和管理費用兩大類中的管理費用。所謂的銷售費用係指因銷售商品所發生的費用，及其他與銷售直接相關的費用，屬於銷售部門的支出，可包括薪資費用、差旅費、銷貨運費、壞帳費用、交際費及廣告費；而「管理費用」與銷售費用相對，是指

<sup>202</sup> 過去有實務案例，對於支出究竟是否屬於本條管理費用有所爭執。例如：在臺北高等行政法院 96 年度訴字第 725 號判決中對於企業金融部的產品全球成本，稅捐稽徵機關主張依納稅義務人所附「2001 年全球管理支援產品全球性成本表」內容分別為全球資金市場成本、放款商品成本及經營技術與資產服務支付，係屬具有特定職能之推銷費用及財務費用，非屬「管理費用」，而認為該筆支出為金融部的營業成本，而非管理費用；相對地。納稅義務人則主張該筆支出是總行之全球管理支援部門提供全球企業金融業務單位管理工作及服務支援之費用，係屬總行金融部之管理費用，兩造在訴訟當中有所爭執。另亦有判決對於管理費用之認定有不同之見解，臺北高等行政法院 92 年訴字 3383 號判決認為「資訊、風險管理、審計等費用之性質係屬諮詢性之服務費用……是其等金額既非屬管理費用」，認為諮詢性的服務費用不屬於管理費用，然而此種見解被其上訴審所否定，最高行政法院認為「關於資訊、風險管理、審計等費用是否屬於管理費用，應依具體情形分別認定之，似難以諮詢性之服務費用即非屬管理費用。」。

與銷售商品較無直接密切關係的企業管理部門<sup>203</sup>支出，其會計科目包括薪資費用、勞務費（企業獲得專業人員服務應給付之報酬，如：會計師費、律師費、建築師費用）、水電費、郵電費、文具用品、保險費、修繕費、折舊費用、折耗費用、各項攤銷、租金費用、佣金支出、稅捐、職工福利、自由捐贈、書報雜誌、開辦費及雜費<sup>204</sup>。此與實務對於本條管理費用之解釋相同。

### 3. 客體歸屬

過去本條僅規定「中華民國境內外國分公司，分攤其國外總公司之管理費用，經查符合下列規定者，應予核實認定……」，因而曾在實務上引起爭議<sup>205</sup>，即區域總部（無獨立法人格，多發生於銀行業，即海外總公司在海外各國開設的分行）所生之管理費用，是否亦屬於總公司之管理費用，後因司法實務判決認為「所謂總公司應包括總公司派至各區非營業性質之管理中心，非僅限於總公司總部，如此始能達到總公司管理分公司之目的。」，亦即因區域總部並未有獨立的法人格，與總公司為同一法律主體，其發生之管理費用經濟上即屬於總公司之管理費用，因而本條也相應作出修正<sup>206</sup>，將區域總部所生之管理費用亦納入條文中。

然在現行規定下，仍發生之爭議為總公司設於避稅天堂（如：香港、英屬維京群島），總公司未直接對分公司提供管理服務，分公司所得到的「營業支援」（管理服務）是總公司透過與其海外關係企業（如：母公司）簽訂管理服務合約，由海外關係企業提供（如圖 1 所示）。此時，該筆管理費用之支出是否屬於在台分支機構的「總公司」的管理費用？

<sup>203</sup> 管理部門不限於管理部門為名者，一般而言，總經理室、人事部門、資訊部門、財務部門及部分企業的行銷企劃部，惟財務部門之支出應排除利息相關者以外，因非金融業之利息費用通常歸類為非營業費用。參見馬嘉應、張力（2016），《會計學導論》，5 版，頁 37，台北：五南；許崇源（2008），《稅務會計：稅法與會計實務》，4 版，頁 221，台北：新陸書局。

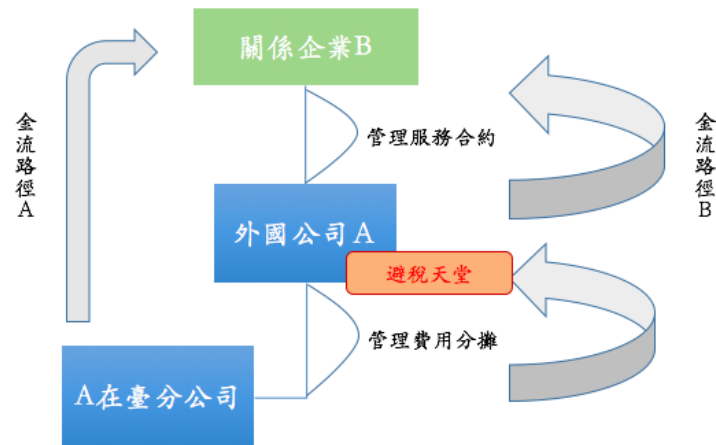
<sup>204</sup> 周淑真（2012），《會計學：IFRS 會計新思維（上冊）》，頁 105-107，台北：指南書局。

<sup>205</sup> 得參見最高行政法院 98 年度判字第 1089 號判決、最高行政法院 95 年度判字第 1061 號判決。

<sup>206</sup> 中華民國 98 年 9 月 14 日財政部台財稅字第 09804561280 號令修正。



圖表 14 間接分攤示意圖



圖片來源：本文自製

針對此種情形，大部分判決<sup>207</sup>以在臺分公司是直接給付給外國公司之關係企業（如金流路徑 A），或是在臺分公司支付給外國公司又被轉付給外國公司之關係企業（如金流路徑 B），而認為該筆管理服務費用是支付給非總公司之第三人（外國公司之關係企業 B），因而直接以外國公司之關係企業非在臺分公司之總公司，認為不符合營所稅查核準則第 70 條之規定。本文皆認為此種見解過於速斷，因外國總公司 A 與其關係企業 B 間確實存有管理服務合約，並關係企業依約提供服務，而亦可能屬於外國總公司 A 因管理而生之費用，即便是調查到金流是直接由在臺分公司給付給外國公司之關係企業，我國民法本即允許指示交付，可謂在臺分公司是為其總公司給付<sup>208</sup>。在「間接分攤」之情形，是否得認為該筆支出屬於總公司之管理費用關鍵在於外國總公司得否將其管理職能委外？

<sup>207</sup> 得參見最高行政法院 94 年度判字第 585 號判決、最高行政法院 93 年判字第 135 號判決、臺北高等行政法院 93 年度訴字 473 號判決、臺北高等行政法院 93 年訴字 474 號判決、臺北高等行政法院 91 年訴字 1538 號、最高行政法院 93 年判字 1556 號、最高行政法院 93 年判字 1557 號判決、最高行政法院 92 年度判字第 1108 號判決、最高行政法院 92 年度判字第 1121 號判決、最高行政法院 92 年判字 1395 號及最高行政法院 92 年判字 1805 號。

<sup>208</sup> 因此有部分判決即駁斥上開見解，例如：最高行政法院 97 年判字 342 號判決即表示：「…如非分攤全球總公司 MPH(sea)等之管理費用或償付上訴人自己對全球總公司 MPH(sea)等之債務，

對此法律爭議，法院目前的見解是「總公司之管理固非不得委外管理，惟必須證明確有委外管理之法律行為及確為總公司與分公司共同必要之管理費用。」

(最高行政法院 95 年判字 29 號判決、最高行政法院 95 年判字第 317 號判決)，甚至有判決<sup>209</sup>進一步提出「國外總公司就其國內、外管理事項委由外部第三人對總公司提供管理服務，並自己支付管理服務報酬予外部第三人時，該等管理費用固然可以列為其總公司所屬稅捐領域的管理費用，而各地分公司應否分攤此等費用支出，則須視服務內容而定，如果服務內容在事實層次無法明確歸屬其受益對象時，法理上應許可分攤」，而分攤之前提須符合兩個要件：

1. 該外部第三人並沒有直接對分公司提供服務，而是對總公司提供。
2. 外部第三人所提供之服務，要經過總公司之「消化」與「組織」，形成另外一種全新的營業知識，這種知識有助於企業的全球管理，但無法在事實層次上決定每一營業單位的受益比例。

該兩要件係為了確保分支機構所獲得的管理服務確實是由總公司所提供，上開判決認為：「若是國外總公司要求第三者直接提供服務予國內分公司，其間第三者之服務沒有經過國外母公司之『消化』、『吸收』而轉換為自己的「服務」。此時即國內分公司與『外購』管理服務無異，惟一之區別僅是出面締約者為國外總公司而已。但是既然實際付錢的是國內分公司，而國外總公司與國內分公司在法律上又被視為同一權利主體，此時由於外購之交易對象在另一不同之稅捐法域，又與國外總公司及國內分公司有『關係企業』之法律關係存在，則從稅捐法制的

---

而係依香港總公司指示，支付其應負擔香港總公司之管理費用，縱未直接交付香港總公司，亦不得謂非支付應負擔之香港總公司管理費用，似無不准認列之理。」又如：最高行政法院 95 年度判字第 1458 號：「被上訴人本應就上訴人將所列系爭管理費用匯至全球總公司(MPH(sea))與遠東資金調度中心(NZMP Treasury)公司是否確屬分攤香港總公司之管理費用，予以調查審認，如果屬實，即應核實認定，方屬適法。惟被上訴人僅以上訴人與匯款對象非為總、分公司之關係，遂予否准認列，訴願決定遞予維持，自有未合。」。

<sup>209</sup> 臺北高等行政法院 92 年訴字 633 號判決、臺北高等行政法院 93 年訴字 475 號判決。

規範目的言之，當然要受所得稅法第四十三條之一之介入及控管，而不能單純用『分攤』的手段來處理。」。



#### 4. 認列之許可要件：

營所稅查核準則第 70 條對於分支機構分攤總公司之管理費用設有兩項許可要件：

第一、總公司或其區域總部不對外營業而另設有營業部門，其營業部門應與各地分公司共同分攤總公司或區域總部非營業部門之管理費用（營所稅查核準則第 70 條第 1 項第 1 款）。針對本款，稅捐稽徵機關解釋此款是指營利事業申報分攤總公司費用，應以不對外營業之總公司管理費用為限，銷售費用及其他營業部門或子公司營業費用皆不包含在內<sup>210</sup>。簡言之，即可作為分攤之總公司管理費用須為總公司非營業部門所發生之管理費用<sup>211</sup>。

第二、總公司或其區域總部之管理費用未攤計入分公司之進貨成本、總公司或區域總部供應分公司營業所用之資金，未由分公司計付利息（營所稅查核準則第 70 條第 1 項第 2 款）。本款是為了避免管理費用有被重複分攤之情形<sup>212</sup>。因總公司或其區域總部之管理費用如有攤計入分公司之進貨成本，即表示分公司自總公司或區域總部之存貨，已包含總公司或區域總部之管理費用，因此分公司在銷售產品時所產生的銷貨成本會包含總公司或區域總部之管理費用，而銷貨成本本即屬營利事業所得稅之減項，也就是說分公司在計算營利事業所得稅基減除「銷貨成本」時，已同時減除了總公司或區域總部之管理費用，若此時再允許分公司得分攤總公司之管理費用，等於是重複認列了管理費用。而後段之情形<sup>213</sup>，

<sup>210</sup> 法源法律網網站，<https://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?NID=69719.00>（最後瀏覽日：04/29/2019）。

<sup>211</sup> 陳志愷（2006），《稅務會計》，3 版，頁 329，台北：智勝文化。

<sup>212</sup> 陳志愷，前揭註 211，頁 330。

<sup>213</sup> 民國 98 年 9 月 14 日前查核準則第 70 條第 4 項曾規定：「國外總公司供應其在中華民國境內分公司營業所用之資金，該分公司相關費用之認列規定如下：一、資金未經公司法之主管機關認

總公司與分公司間本屬同一法人格，總公司提供給分公司營業用資金，本無需支付利息（屬於分公司之業主權益，會計科目為「總公司往來」<sup>214</sup>），若有支付利息者，並因而認列利息費用<sup>215</sup>，可能會存有變相利用總分公司借款名義，實質上行分攤總公司管理費用之實的空間，故利息費用之認列及管理費用之認列應擇一為之。即若認列了利息費用，此時會被認為總公司管理費用已反應在利息費用上，因此不得再分攤總公司之管理費用<sup>216</sup>，以避免重複認列。

此類型爭議在我國並不少見，本文認為要解決這樣的爭議，首先應釐清查核準則第 70 條之性質為何，其到底是不是針對集團內部服務之規定？而排除兩組織非同一法人以比例或固定金額方式認列之立法例是否公平？另外，就集團內部服務費用究竟應該要怎麼認列？如我國實務及稅捐機關所述，是否一定需要具備一對一的對應關係？又是否有其他標準可以進行費用的業務關聯性之檢驗呢？就此，本文將以比較法的觀點，看其他立法例就此問題是如何處理，以提供我國現行法在解釋論及立法論上之參考，解決目前的實務爭議。

### 第三節 OECD 對於集團內部服務費用之認列

如前章提及，OECD 所發表之稅務方面的文件對於各國稅法的制定有著重要之影響力，尤其是其發布之 OECD 稅約範本及 OECD 移轉訂價指導原則這兩份文件。

---


許者，該分公司支付國外總公司之資金利息，不予認定。惟得依前三項規定分攤其國外總公司之管理費用。二、資金經公司法之主管機關認許者，該分公司支付國外總公司之資金利息，准予認定。惟不得分攤其國外總公司之管理費用。」，事後因「有關外國公司在中華民國境內使用資金增減時，應依公司法向經濟部申請變更者，僅限於營運資金部分，至於在臺分公司向總公司之借款，公司法並無相關認許之規定，爰刪除第四項規定，以符實際。」。

<sup>214</sup> 鄭丁旺、林美花（2015），《高級會計學（上冊）》，7 版，頁 575，台北：指南。

<sup>215</sup> 財政部 64 年 9 月 1 日台財稅第 36379 號函曾肯定分公司自總公司之借款得認列費用，其韓釋內容：「貴分公司之總公司中x海灣石油公司向泛x海灣石油公司借款，作為貴分公司海域石油探勘之資金，如貴分公司能向該管稽徵機關確實證明此項借款確係悉數用於貴分公司在台從事海域石油探勘之用者，貴分公司之總公司所支付此項借款之利息，原則上應可由貴分公司列為費用支出。」。

<sup>216</sup> 陳志愷，前揭註 211，頁 330。





OECD 稅約範本是 OECD 企圖解決國際間雙重課稅所可能產生之問題，而提出的一套統一的解決方案，目前國際間簽署所得稅協定多半是參照 OECD 稅約範本或是聯合國（UN）稅約範本所制定。而 OECD 移轉訂價原則則是源於 OECD 稅約範本第 9 條所揭示的常規交易原則，在過去 OECD 尚未提出移轉訂價指導原則前，因為常規交易標準非常廣泛，各國在適用所謂的常規交易原則常常會遇到困難，因此在 1979 年，OECD 提出了名為「移轉訂價與跨國企業（Transfer Pricing and Multinational Enterprise）」的報告，再次確認採用常規交易原則，並將決定常規交易價格的方法在報告中予以列出，此即最初版的移轉訂價指導原則<sup>217</sup>。直到今日，OECD 所發佈的移轉訂價原則亦成為各國立法或稅捐稽徵機關之行政命令的重要參考依據。

雖我國目前並非 OECD 會員國，但在訂定或修正相關稅法規範（包括法律、法規命令或是行政規則）時，常以 OECD 稅約範本以及 OECD 移轉訂價指導原則作為參考的立法依據，故本文就集團內部服務費之爭議探討，亦選擇以 OECD 作為比較法對象。首先，本文會先釐清 OECD 稅約範本以及 OECD 移轉訂價指導原則之法律位階，再就 OECD 對於內部服務費用之認列所建議的制度設計進行介紹。

## 第一項 OECD 稅約範本及 OECD 移轉訂價指導原則之法位階

雖已知針對國際間營業利潤之課稅規定以及跨國企業間之移轉訂價，OECD 所發佈之稅約範本以及移轉訂價指導原則皆為各國在立法或是解釋租稅協定或相關法令重要的參考依據，然就國際法之觀點而言，此兩者究竟是什麼樣的地位？在稅法上是否得作為法源，其效力為何？我國非 OECD 會員國，此二者在我國又是如何影響我國稅法？

---

<sup>217</sup> Alberto Vega, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, 163 TRANSTATE WORKING PAPERS 10 (2012).

在進入 OECD 對於集團內部服務費用認列的相關介紹前，本文欲將就 OECD 所發布稅約範本及 OECD 移轉訂價指導原則之法律地位予以釐清，以了解此兩者國際性組織所發布之文件的法律位階，以及對於我國稅法可能有什麼樣的影響？

### 一、 OECD 稅約範本及移轉訂價指導原則為軟法

雖然 OECD 是一個政府間的國際組織，得對其會員國提出具有法拘束力的規範（binding norms），然而實際上 OECD 之產物通常僅為軟法（soft law），此現象尤其會出現在稅務領域<sup>218</sup>，包括 OECD 稅約範本、就該範本發佈之註釋（commentaries）和移轉訂價指導原則都屬於軟法<sup>219</sup>。

所謂的軟法是國際社會成員為了規避法律規範拘束力，所訴諸的「制定法外之法律規範」（extra legal norms），其並沒有一個明確的內容和範圍，是一種與國際法類似的國際社會規範，其通常具有以下四大特徵：（一）軟法通常表現出國際間之特定的共同期待，且是在國際組織中形成並提出；（二）軟法是由國際法主體所做成，而與公司或非政府組織所做成之商業習慣或行為準則有別；（三）軟法尚未或並未踐行所有國際法形成之程序，非正式國際法法源，並無法律拘束力，即使有法律拘束力，其也是極度的模糊、不精確或欠缺正式執行的方法；（四）雖不具法律拘束力，但有法律類似性，且會發生特定的法律效果。此會視各國際組織的特定規範而定，而發生不同的效果。尤其是針對成員國所提出的建議（recommendations），雖然正式上其並未附加任何的法律義務，但會根據國際組織被授與權力多寡而有不同的法律上的不利結果（legal consequences）<sup>220</sup>。軟法本身因不具有拘束力，修正上較有彈性，對主權（sovereignty）行使干預較少，

<sup>218</sup> *Id.* at 8.

<sup>219</sup> *Id.* at 1.

<sup>220</sup> 姜皇池（2004），〈國際公法：第三講 國際法源（下）〉，《月旦法學教室》，23 期，頁 127-128; *Id.* at 5-6.

且違反的結果通常並不會太嚴重，再加上在核准程序（approval process）較簡易<sup>221</sup>，軟法現已逐漸在全球治理（global governance）上被普遍的使用，包括稅務的領域<sup>222</sup>。

就 OECD 稅約範本而言，OECD 理事會（OECD Council）當時並沒有直接採用多邊租稅協定（multilateral tax convention），而是給各會員國更多彈性空間，制定了雙邊租稅協定的範本，即稅約範本，並發佈了一項「建議」<sup>223</sup>，建議會員國依循 OECD 所發佈之稅約範本締結或修訂雙邊的租稅協定（包括會員國間以及會員國與非會員國間），並接受成員國（adherent）以保留（reservation）的方式調整內容，而 OECD 也會定期地更新及修正稅約範本以及就稅約範本中條款進行相關解釋的注釋書；對於移轉訂價指導原則也採用發布建議的方式<sup>224</sup>，建議其成員國的稅捐稽徵機關能依循著移轉訂價指導原則操作所謂的常規交易原則。依據 OECD 對於「建議」的定義，建議本身並不具有法律拘束力，僅具道德效力（moral force）<sup>225</sup>，因此無論是 OECD 稅約範本或是移轉訂價指導原則，其本身並沒有法律拘束力，屬於所謂的軟法，但其具有帶領影響全球規範的意志在內。

<sup>221</sup> 若為有拘束力的文件，其批准(ratification)須經國家議會為之。Alberto Vega, supra note 217, at 7-8.

<sup>222</sup> *Id.* at 5.

<sup>223</sup> 即 OECD, Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD/LEGAL/0292.

<sup>224</sup> 即 OECD, Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises, OECD/LEGAL/0279.

<sup>225</sup> 原文為：「Recommendations: OECD legal instruments which are not legally binding but practice accords them great moral force as representing the political will of Adherents. There is an expectation that Adherents will do their utmost to fully implement a Recommendation. Thus, Members which do not intend to do so usually abstain when a Recommendation is adopted, although this is not required in legal terms.」。

## 二、從軟法到硬法：OECD 稅約範本及移轉訂價指導原則如何作為稅法的法源？

如前所述，OECD 稅約範本及移轉訂價原則其本身性質為軟法，並不具有法律拘束力，然而因 OECD 的影響力，此二者透過不同的方法，性質有從軟法走向硬法的可能，本文將分別從國際法以及國內法兩個角度說明：

### （一）從國際法的角度

#### 1. 條約

首先，若雙方在締結租稅協定（tax treaty），將 OECD 稅約範本的內容明文成為雙方租稅協定之內容，此時 OECD 稅約範本的內容即對締約雙方產生拘束力，得作稅法上的法源。至於 OECD 針對稅約範本所發佈之注釋書以及移轉訂價指導原則<sup>226</sup>，雖理論上不具有法拘束力，但實際上在解釋由 OECD 稅約範本為藍圖起草的條款時，此二文件皆為重要參考依據，甚至有少數學者主張基於禁反言原則及默認原則（doctrines of estoppel and acquiescence），OECD 會員國當初對於 OECD 就稅法所發佈之軟法文件投贊成票者有拘束力，不過，大部分的學者並沒有採取這樣的見解<sup>227</sup>。

#### 2. 國際習慣規範

所謂的國際習慣規範是由兩個要素所組成：已形成國際習慣（state practice）、法之確認（*opinion juris*），沒有拘束力的合意文件雖無法直接作為國際習慣法（customary international law），但其可作為法之確信之正在形成之證據。例如：常規交易原則（仍有爭議）<sup>228</sup>。

<sup>226</sup> 因移轉訂價指導原則為國際間對於範本中的常規交易標準之適用所形成之共識，故得將之視為稅約範本注釋的一部分。

<sup>227</sup> Alberto Vega, *supra* note 217, at 14.

<sup>228</sup> *Id.* at 14.

### 3. 文明國家所普遍承認的一般法律原則

文明國家所普遍承認的一般法律原則得作為國際法法源，此類法源雖然具有爭議性，但其為國際法院規約（the Statute of the ICJ）第 38 條所明文承認的法源之一。而稅約範本及移轉訂價原則所採用之常規交易原則即可能構成一般法律原則之一，而被作為國際法的法源。首先，該原則為許多國家國內法制所採行，再者，它也有國際根據，並是針對特定議題。不過僅有常規交易原則可能得符合此法源，移轉訂價指導原則及稅約範本本身並不能直接作為一般法律原則，因為其內容涉及到諸多議題以及細節<sup>229</sup>。

#### （二）從國內法的角度

##### 1. 國會立法之參考

部分國家在其立法中會明文規定在解釋稅法適用時，應按照 OECD 所發佈之軟法文件來解釋，像是愛爾蘭、墨西哥、西班牙及英國即都在其內國法立法明文規定 OECD 移轉訂價指導原則作為解釋方法之一<sup>230</sup>。

另外，在修訂各國稅法時，OECD 之建議（軟法）亦常成為各國修法的方向，例如：我國所得稅法第 43 條之 4 有關於實際管理處所制度的引入，即是參照 OECD 西元 2014 年版稅約範本第四條居住者註釋第 24 項作為立法參考依據之一<sup>231</sup>。

##### 2. 行政立法之參考

同樣地，亦有國家會在行政立法中規定在解釋稅法適用時，應按照 OECD 所發佈之軟法文件來解釋，甚至有非 OECD 會員國亦如此作為，不過行政立法一般只拘束稅捐稽徵機關，而不及司法機關及人民<sup>232</sup>。

<sup>229</sup> *Id.* at 15.

<sup>230</sup> *Id.* at 15.

<sup>231</sup> 所得稅法第 43 條之 4 立法理由。

<sup>232</sup> Alberto Vega, *supra* note 217, at 17-21.

另外，也有將 OECD 建議之軟法文件內容制定成行政命令的情形，事實上我國為符合國際潮流及趨勢，並保障我國的國際經商競爭力，我國財政部即常以 OECD 所發佈之文件作為我國修法參考依據。



### 3. 判例法之引入

另外，若採判例法之國家，也可透過法官造法的方式，將 OECD 所發佈之軟法文件做為法源，不過我國並非判例法國家，故此種方式在我國並不常見。

## 第二項 OECD 對於常設機構之集團內部服務費用認列

在第二章已介紹 OECD 對於常設機構在分配盈利利潤時在稅法上的地位，亦說明常設機構在 OECD 的架構下，若其與企業的其他部分若構成內部交易，會以「類推適用」的方式適用移轉訂價稅制之相關規定。在此項，本文將進一步介紹，常設機構在 OECD 架構下費用扣除的相關建議的設計制度，以及常設機構與總機構（或企業其他部分）以及常設機構與其他關係企業之服務費用認列進行介紹。

### 一、 常設機構之費用扣除與集團內部服務

現行的 OECD 稅約範本第 7 條為 2010 年所修訂之條文，當時為了引進新的 OECD 認可方法，對本條進行相當程度的修正，其中包括刪除了過去有關於常設機構得扣除之費用的相關規定（過去的 OECD 稅約範本第 7 條第 3 項）。

#### （一）2010 年以前之稅約範本

在 2010 前，稅約範本第 7 條第 3 項<sup>233</sup>曾對費用認列有相關之規定，其內容為：「在決定常設機構之利潤時，應准予減除因常設機構為營業目的而發生之費用，包括行政及一般管理費用，不論該筆費用是否於常設機構所在地領域或他處

<sup>233</sup> 2010 年前修訂的最新版本為 2008 年之版本，該項是於 1963 年所制定，並在 1977 做些許的文字用語修正，但內容基本上並無變動。

發生<sup>234</sup>。」，這條一直被批評與稅約範本第 7 條第 2 項所揭示之獨立企業方法（separate enterprise approach）相悖，當時 OECD 駁斥這樣的說法，並表示稅約範本第 7 條第 3 項是就如何運用稅約範本第 7 條第 2 項獨立企業方法而為，並在 2008 年進一步說明，稅約範本第 7 條第 3 項並沒有授予費用得扣除的權限，費用是否能扣除應由各國稅法決定，但須符合稅約範本第 24 條第 3 項之無差別待遇原則，稅約範本第 7 條第 3 項僅僅是為了決定歸屬常設機構之利潤，而分配哪些費用應歸屬於常設機構<sup>235</sup>。根據 2008 年之註釋書說明，常設機構之費用認列分為兩者：第一種即為常設機構作為獨立企業，以常規交易原則認列者（稅約範本第 7 條第 2 項），第二種則是稅約範本第 7 條第 3 項——因常設機構為營業目的而發生（for the purposes of the permanent establishment）者，其不問費用發生地或是有無實際匯回總公司，在決定常設機構歸屬之利潤時，皆應准予減除該費用<sup>236</sup>。

所謂的「因常設機構為營業目的而發生」，OECD 在註釋書中提到兩種情形可能該當之情形：第一，當某特定的財產或服務是無法從獨立的第三方企業獲得；第二，當獨立之第三方企業間亦會願意為了雙方之共同利益一同分攤該活動之費用<sup>237</sup>。其所明文舉例說明的例子為在總機構發生之一般行政費用，即同時為了常設機構以及總機構所發生之費用<sup>238</sup>。而 OECD 於 2008 年版稅約範本註釋中亦有

<sup>234</sup> 原文如下：「In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.」。稅約範本註釋強調在實際計算常設機構之應納稅額，費用如何減除仍應依循常設機構所在地領域之稅法規定為之。See OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 126 (2008).

<sup>235</sup> Peter Harris & David Oliver, *supra* note 85, at 160; *Id.* at 126.

<sup>236</sup> *Id.* at 125-126.

<sup>237</sup> *Id.* at 126.

<sup>238</sup> *Id.* at 125-126.

舉出不得分配之費用扣除項目，其中包括常設機構與總機構間就無形資產所支付之權利金<sup>239</sup>、以及兩者間之內部借貸而生之利息費用<sup>240</sup>。



## （二）2010 年後之稅約範本

前述稅約範本第 7 條第 3 項在 2010 年修訂中被刪除，其遭刪除的理由是 OECD 認為這項規定會造成常設機構之費用在減除額在計算上之限制。雖然本項規定已遭刪除，但 OECD 強調這不影響費用認列的要件，2017 年版之註釋書明文表示，在現行第二條規定下，與進行常設機構之利潤歸屬的同時，其相應發生之費用應依各國法規允許部分或全部的費用扣除，且費用不管在何地發生皆應被納入考量範圍中，至於若是涉及常設機構與總機構間之交易，則是回歸依常規交易原則予以認列<sup>241</sup>。換言之，依現行的 OECD 稅約範本，常設機構的費用扣除原則上是由各國當地稅法決定<sup>242</sup>，如果依據當地稅法，某種費用扣除是不為當地稅法承認，例如：交際費，此不會違反稅約範本第 7 條第 2 項，但如果當地稅法完全否准認列「不是僅以常設機構為營業目的而發生之費用（expenses not incurred exclusively for the benefit of the permanent establishment，即共同費用）」，此時則會明顯違反稅約範本第 7 條第 2 項<sup>243</sup>。OECD 在 2017 年的稅約範本註釋中亦提到常設機構在適用內國法可能遇到的困難，即部分國家內國法在認列費用時會規定須待費用實際支付始可認列，OECD 建議若在涉及到常設機構與總機構間之內部交易，因常設機構與總機構在法律上仍為同一主體，所以這樣的內部交易並不會有實際在兩個法人間移轉的情況，當地稅法應考量此種交易特殊的本質，

<sup>239</sup> *Id.* at 127-128.

<sup>240</sup> *Id.* at 129.

<sup>241</sup> OECD, *supra* note 80, at 185.

<sup>242</sup> 惟締約國必須遵守稅約範本第 24 條第 3 項無差別待遇原則，即就營業所得之費用扣除，常設機構應享有與居民企業相同之權利。See *Id.* at 183.

<sup>243</sup> See *Id.* at 182.



將常設機構與總機構移轉或支付價款的相關行為，視為是兩個不同法人間所作成之行為<sup>244</sup>。

綜上，關於常設機構發生於境外總機構之費用認列，OECD 認為若常設機構與境外總機構構成內部交易，企業所發生之費用將依照企業其他境外組織或機構所履行之功能哪些是全部或是部分為常設機構之利益（wholly or partly for the benefit of the permanent establishment）而分配給常設機構，並在決定常設機構利益時予以扣除適當的費用，例如：總機構為常設機構之利益而執行之行政職能而產生之一般管理費用（overhead expense），像是日常管理上的支援服務（assistance in day-to-day management）<sup>245</sup>；但當不適合認為有常設機構與總機構其他境外之組織或機構間存有交易之情形，因常設機構為營業目的而發生之費用應在決定常設機構利潤時即直接扣除，例如：外國企業在當地構成常設機構之工地，雇用當地建築工人且工人只專門為該工地提供勞務，此時雇用的所產生之薪資費用應直接在決定常設機構利潤時扣除<sup>246</sup>。

## 二、 常設機構之內部服務費用的認列

綜上所述，常設機構與總機構間若欲認列內部服務費用，首先得先與境外總機構或總機構其他境外組織或機構構成內部交易，而有內部服務提供之情事；若不構成內部交易之費用應於利潤分配時直接扣除。至於是否構成內部交易，還是僅需要進行總機構與常設機構間之費用分配，則需要透過 OECD 認可方法中的第一個步驟：事實及功能分析（factual and functional analysis）決定<sup>247</sup>。

在辨識及決定同一企業間之內部交易時，事實及功能分析會著重在重要人事功能（significant people function），此與資產的經濟上所有權以及承擔的風險

<sup>244</sup> See *Id.* at 182.

<sup>245</sup> See *Id.* at 185.

<sup>246</sup> See *Id.* at 183-184.

<sup>247</sup> Eui Young LEE, *Apportionment of Profits to a Permanent Establishment: Similarities and Differences in the UK, the USA and the Republic of Korea*, 12 JOURNAL OF KOREAN LAW 14 (2009).

相關<sup>248</sup>。就總機構與常設機構之內部服務而言，應考慮雙方如果是獨立的兩個企業是否會願意就該服務進行簽約<sup>249</sup>。其大致可分為二種情況：

第一種情況，如果這樣的服務提供也是總機構會向獨立的第三方企業提供的服務，例如：總機構員工向常設機構提供電腦服務（computer services），這樣的電腦服務該公司也有向第三方企業提供，此時即應認為構成內部交易<sup>250</sup>。

第二種情況，雖然該項服務並不會對外提供，但是該項服務是總機構或常設機構的日常業務（ordinary activities）就是向同一企業的其他部分提供該項服務<sup>251</sup>，例如：日常管理上的支援服務。

若是僅為一般管理（general management）的一部，如僅為作為公司整體一般管理的一部份，則不應認為存在內部交易，例如：派遣員工進行專門的員工訓練以及公司董事會的一般監督管理<sup>252</sup>。

### 第三項 關係企業內部服務費用之認列

依據 OECD 稅約範本第 9 條是有關於基於稅捐目的對於關係企業間之交易應依照常規交易原則調整的規定，OECD 花了許多心力在本條上，並將其結論整理為 OECD 移轉訂價指導原則（2017 年版），以供各國參考。

除了關係企業（兩獨立企業）間之交易會適用移轉訂價指導原則外，經辨識構成內部服務交易，即進入 OECD 認可方法的第二步驟，任何常設機構與關係企業（包括總機構或其企業的其他部分）的交易應依 OECD 移轉訂價原則決定其交易對價。而常設機構與企業其他部分的交易也會以類推適用的方式適用移轉訂價指導原則。

<sup>248</sup> See *Id.* at 10.

<sup>249</sup> See *Id.* at 12.

<sup>250</sup> Peter Harris & David Oliver, *supra* note 85, at 166.

<sup>251</sup> See *Id.* at 166.

<sup>252</sup> See *Id.* at 166.

而就集團內部服務，在移轉訂價指導原則中，OECD 特設立一專章進行討論（第七章）。OECD 移轉訂價指導原則於專章的一開始即指出在稅法上認列集團內部服務會涉及兩項重要的議題，第一項就是提供集團內部服務之事實應如何被確認<sup>253</sup>，即集團內部服務提供之真實性<sup>254</sup>應如何被檢驗，這部分 OECD 主要是透過利益測試進行。

#### 一、 集團內部服務認列之判斷標準：利益測試

移轉訂價指導原則認為由一集團成員提供給另一或其他集團成員之一項活動是否能構成「集團內部服務」，應經「利益測試」（benefits test），判斷「該項活動是否有提供集團成員經濟或商業上的價值，以增加或維持其商業地位」，此得由一家獨立企業（independent enterprise）如果在可比較之情況下是否願意為該項活動支付對價，或是企業願意自行於內部執行該項活動而加以決定<sup>255</sup>。此原則我國學者又將之稱為「獨立企業原則」<sup>256</sup>。

移轉訂價指導原則強調該判斷標準原則上應是個案認定，無法事前類型化去判斷什麼樣的情況構成「集團內部服務」而得認列<sup>257</sup>，不過移轉訂價指導原則列舉出幾個例子，以闡明該判斷標準之操作：

##### （一）屬於集團內部服務者

移轉訂價指導原則認為在集團母公司或集團服務中心（group service centers，例如：區域統籌管理公司 regional headquarters company）對於集團全部或部分成員提供集中化服務（centralized services）時，原則上會被認為屬於得認列之

<sup>253</sup> OECD, *supra* note 2, at 320 para. 7.5..

<sup>254</sup> 在 OECD 的架構下，若集團內部服務提供之事實為真實，即已構成其移轉訂價指導原則中「集團內部服務」之概念，就有支付對價（集團內部服務費）之必要性。

<sup>255</sup> *Id.* at 320-321 para. 7.6.

<sup>256</sup> 陳清秀，《稅法各論（上）》，前揭註 8，頁 483。

<sup>257</sup> OECD, *supra* note 2, at 321 para. 7.7.

集團內部服務，因為這些服務是獨立企業也願意支付對價或自行執行者。這些服務包括<sup>258</sup>：

1. 行政服務：企劃、協調、預算管理、財務諮詢、會計、審計、法務、應收帳款承購（factoring）、電腦服務；
2. 財務服務：進行現金流、償債能力、增資、借貸契約、利息、匯率風險之監管及再融資作業；
3. 產銷服務：協助生產、採購、發貨及行銷；
4. 人事管理服務：人員聘用及訓練；
5. 其他：訂單管理、顧客服務及電話服務中心、研發或行使和保護無形資產。

## （二）原則上非屬於集團內部服務者

### 1. 股東活動

若集團內的活動提供，並非基於集團成員所需，而是基於其業主對於某家或部分集團企業之利益而為的活動，會被認為不符合利益測試，而非集團內部服務，其中包括與母公司自身法律結構相關之費用（例如：母公司召開股東會、發行股票、在股票交易所上市、監事會等費用）、因法令要求製作報告之相關費用或母公司為遵循稅法所產生之費用等等<sup>259</sup>。因為這些相關費用被認為應在股東層次認列或進行分配。

### 2. 重複提供勞務

原則上，若集團成員所從事的活動僅僅是複製同集團成員本身所執行的活動或者第三人提供給該同集團之服務，這樣重複提供之勞務不被認為構成「集團內提供勞務」，因而不得被認列。惟有兩個例外，其一為該重複提供的勞務是暫時

<sup>258</sup> OECD, *supra* note 2, at 324 para. 7.14.

<sup>259</sup> *Id.* at 322-32 para. 7.10.

的（例如：當跨國集團為了要集中其管理功能正在重組階段時），另一個例外則是當重複提供勞務是為了降低企業錯誤決策的風險時，例如：對於同一事項尋求第二次的法律諮詢服務<sup>260</sup>。



### 3. 附帶利益

若一集團成員僅針對特定部分成員提供服務，但卻附帶地對其他集團成員創造經濟利益，例如：對於是否重組組織、收購新企業或裁撤部門進行分析，除了直接涉及這些活動的集團成員外，對於其他無直接參與的集團成員也可能因此而或有經濟利益，因為這樣的分析結果對於其他集團成員的營運亦得作為有用的資訊。這些附帶的利益通常並不會被視為其他集團成員獲取的集團內的服務，因為這些活動所創造出的利益，並不是一家獨立企業所願意支付對價獲取者。同樣地，當關係企業僅僅是因其作為大型企業中的其中一部分，而非歸因為特定活動提供所獲取附帶利益時，不應被視為獲取集團內部服務。例如：若一企業僅因成為關係企業中之一員而使其信用評等較其非為關係成員時高，此時並不會有任何服務之取得發生，然若信用評級較高是由於另一個集團成員的擔保，或者該企業是受益於整個企業規畫的一致性行動，包含全球行銷和公關活動時，此時通常就可被認為有集團內部服務發生<sup>261</sup>。

### 二、 特殊規範：低附加價值的集團內部服務

2017 年之 OECD 移轉訂價指導原則從集團內部服務中又獨立新增出一個種類的集團內部服務——低附加價值的集團內部服務，並建立特殊規範。此項建議的新增是源於 BEPS 第 10 號行動計畫，此號行動計畫主要是針對非關係企業間較不常發生的交易類型（例如：管理服務費及總公司費用）進行研究，藉以建置規範，以避免跨國企業藉由前述安排而造成稅基侵蝕和利潤移轉議題。於 2014

<sup>260</sup> *Id.* at 323 para. 7.11.

<sup>261</sup> *Id.* at 323-324 para. 7.12-7.13.

年 11 月，OECD 針對低附加價值的集團內部服務的移轉訂價議題發佈討論稿，徵求意見，並於 2015 年第 8－10 號 BEPS 行動計畫之最終報告中提出修正版的相關建議，而 2017 年 OECD 移轉訂價指導原則亦引入 2015 年最終報告之建議。

對於低附加價值的集團內部服務，OECD 移轉訂價指導原則認為得予以較簡化方法（包括簡化的利益測試、成本池、簡化之計價方式）去處理相關之交易。此制度是以「所有為支援集團成員營運之低附加價值服務的成本應分配於集團成員」這樣的概念為前提而設計，以這個簡化方法所計算出的服務費用被 OECD 視為合於常規交易原則。使用簡化方法的優點包括：（1）減少企業遵循成本，避免為了符合利益測試和說明其計費合於常規交易投入過多的成本。（2）提高企業法令遵循的明確性，只要合於適用簡化方法的要件，其低附加價值之集團內部服務費用即得依法被認列。（3）明文明示提供稅捐機關之文件，以使合規風險能被有效的審查<sup>262</sup>。

移轉訂價指導原則雖建議若跨國企業集團採用簡化方法，其應盡可能在其全球營運的國家皆採用一致性的全球基礎。然而若有部分國家稅捐機關不接受簡化方法，而回歸適用當地稅法規範時，此時不會使該跨國企業集團喪失於其他課稅管轄地採用簡化方法的資格<sup>263</sup>。

#### （一）低附加價值的集團內部服務之定義

所為低附加價值的集團內部服務，係指由跨國企業集團成員為另一或其他集團成員所提供的服務具有以下特性<sup>264</sup>：


1. 屬於支援性質；

---

<sup>262</sup> *Id.* at 338 para. 7.52.

<sup>263</sup> *Id.* at 338 para. 7.53.

<sup>264</sup> *Id.* at 333-334 para. 7.45.

- 
2. 非屬於跨國集團的核心業務（例如：無形成營利性的活動或對集團具經濟上重要性的活動）；
  3. 無需使用到獨特或有價值的無形資產，並且不會因此創造出獨特或有價值的無形資產；
  4. 服務提供方無承擔或控管實質或重大的風險，且亦無因此產生重大風險。

移轉訂價指導原則列舉出數個符合低附加價值集團內部服務定義之服務，以及不符合者，分別列舉如下：

表格 1 低附加價值集團內部服務範例說明

低附加價值的集團內部服務	非屬低附加價值的集團內部服務
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 會計及審計服務</li> <li>● 處理及管理應收帳款和應付賬款</li> <li>● 人力資源相關活動</li> <li>● 監管和整理企業的健康、安全、環境及其他標準</li> <li>● 非屬於集團主要活動的資訊科技服務</li> <li>● 內部和外部溝通和公關支援</li> <li>● 法律服務</li> <li>● 稅務遵循活動</li> <li>● 一般的行政或辦公服務</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 構成跨國集團的核心業務服務</li> <li>● 研發服務</li> <li>● 製造和生產服務</li> <li>● 原料或其他用於製造或生產過程材料的採購活動</li> <li>● 銷售、行銷和發貨活動</li> <li>● 財務交易</li> <li>● 開採、探勘或加工天然資源</li> <li>● 保險與再保險</li> <li>● 企業高階主管的人力服務</li> </ul>

資料來源：本文整理自 OECD 移轉訂價指導原則（2017 年版）第 7.47 段及第 7.49 段

## （二）低附加價值的集團內部服務得適用簡化的利益測試

因低附加價值集團內部服務本身性質，會使獨立企業原則在適用有困難，或費用額過少可能有利益失衡的情形。因此若跨國企業是已符合適用簡化方法的要件和情形（尤其是已提出 OECD 移轉訂價指導原則所指出之相關文件及報告時），稅捐機關僅得作有限的利益測試的審查。因若跨國企業已提出 OECD 移轉訂價指導原則所指出之相關文件及報告時，此本身即得充分作為低附加價值的集團內部服務已符合利益測試的證據。另外，稅捐機關對低附加價值的集團內部服務進行利益測試，應得就服務的種類進行測試，不應採個別交易為審查基礎，舉例而言，就人力資源服務而言，納稅義務人僅需說明其薪資流程（payroll processing）證明支援服務有提供之事實，不需再就產生薪資費用的個別活動說明<sup>265</sup>。

## 第四節 日本對於集團內部服務費用之認列

因日本是 OECD 會員國，對於集團內部服務費用之認列的稅制，主要是依循著 OECD 所發佈之稅約範本以及移轉訂價指導原則設計，本文以日本法作為比較法之對象，即是冀能透過參考將 OECD 稅約範本及移轉訂價指導原則之意旨成文化國家的立法例，以作為我國修法或立法之參考。

### 第一項 日本對於常設機構之費用認列原則

與前節 OECD 之法制介紹順序相同，本文會先從日本對於常設機構費用扣除及計算的相關規範進行介紹。

第二章已介紹現日本已改採歸屬主義，外國法人的常設機構在歸屬利潤時會被視為獨立企業，而有了所謂的「常設機構歸屬所得」的國內來源所得類型。在此概念下，外國法人之常設機構與總機構（或企業其他部分）之間內部交易（包含資產的移轉、勞務的提供等等），應視同獨立企業間之交易（法人稅法第 138

<sup>265</sup> *Id.* at 339 para. 7.55.



條第 2 項)。隨之，常設機構與總機構等間之內部交易的對價，如果有異於獨立企業間之價格，亦適用移轉訂價稅制（租稅特別措置法第 66 條之 4 之 3）。而根據日本法人稅法第 142 條，在計算外國法人「常設機構歸屬所得」應稅所得時，應準用本國法人的營利事業所得的金額計算之（法人稅法第 142 條第 2 項），包括法人稅法第 22 條所規定之營利事業各年度所得金額之計算通則。然費用的計算部分有特殊規範，就法人稅法第 22 條第 3 項第 2 款所規定應計入當年度費用之「行銷費用」（販賣費）、管理費用（一般管理費）以及其他費用，涉及到以下兩類之費用應遵循法人稅法第 142 條第 3 項之特別規定：

#### 一、 內部交易之費用

因為內部交易本質上是在同一個事業體內所生之資產的移轉或勞務提供等「事實」，是屬於擬制之交易，而非真正的交易。因此，如果是因內部交易而生之行銷費用和管理費用等其他費用，這些費用不被認為是實際的債務，因此無法明確判定債務確定的時點。鑑此，日本法人稅法即規定在準用法人稅法第 22 條規定計算常設機構之各年度所得額時，在計算第 22 條第 3 項第 2 款規定之行銷費用、管理費用或其他費用時應計入與內部交易相關、非確定債務的相關費用（法人稅法第 142 條第 3 項第 1 款）<sup>266</sup>。日本國稅廳在法人稅法解釋通達（解釋函令）20- 5- 8（販賣費及一般管理費等の損金算入）之立法理由<sup>267</sup>說明，如果以債務確定作為計入營利事業當年度費用（損金）之要件，容易產生內部交易相關費用不得計入費用額認列的誤解，因此本條才明文規定內部交易而生的這些費用是債務確定基準<sup>268</sup>以外的對象。然而，日本國稅廳亦強調內部交易而生的

<sup>266</sup> 品川克己（2016），〈外国法人課税と AOA の適用開始(2)〉，《T&A master》，633 期，頁 25。

<sup>267</sup> 法人稅法 20- 5- 8 解釋通達之立法理由，得參照日本國稅廳網站，[https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/140709/pdf/1\\_7\\_06.pdf](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/140709/pdf/1_7_06.pdf)（最後瀏覽日期：2019 年 12 月 28 日）

<sup>268</sup> 債務確定主義及債務認定基準得參閱金子宏，前揭註 103，頁 327-335。

這些費用也並非得無條件認列為當年度的費用，需有債務確定之相當事實，始得認列，並在法人稅法解釋通達 20- 5- 8 中揭示相當於債務確定事實的要件，應包括以下三項要件，若全部要件皆合致，內部交易而生之行銷費用始得計入當期的費用額：

- (一) 當年度終了日前，費用所屬之訂單（注文）已成立者；
- (二) 當年度終了日前，已基於訂單自總機構等受有資產之移轉或勞務提供等。
- (三) 當年度終了日前，費用之金額得予以合理計算。

## 二、 共同費用

在準用法人稅法第 22 條規定計算常設機構之個年度所得額時，在計算第 22 條第 3 項第 2 款規定之行銷費用、管理費用或其他費用應包括，按費用性質以合理的認列基準，對於「外國法人通過常設機構營業之事業體和其他事業體而生之共同費用」分配透過該常設機構營業之事業之相關費用（法人稅法第 142 條第 3 項第 2 款、法人稅法施行令第 184 條第 2 項），即「分攤總機構費用」（本店配賦經費）。何謂「外國法人通過常設機構營業之事業體和其他事業體而生之共同費用」，日本國稅廳發布了法人稅法解釋通達 20-5-9（本店配賦經費の配分の基礎となる費用の意義），舉例說明，如：對於外國法人全體相關資訊通訊系統的使用、維護或管理以及對於外國法人全體的會計業務、稅務業務及法律業務，但應留意的是共同費用應限於與外國法人的總機構等事業活動重要部分無關之業務的相關費用。日本國稅廳近一步在上開解釋通達立法理由說明，該解釋通達僅為例示規定，仍應依外國法人的事業活動進行判斷，如果外國法人之總機構有透過提供資訊通訊系統的使用、維修及管理等等的服務作為賺取收入之事業活動項目，此時為了常設機構而執行這些業務，因為與外國法人的總機構等進行事業

活動重要部分有關連，即使是資訊通訊系統的使用、維修及管理相關費用，也不會被認為是共同費用<sup>269</sup>，此時已構成內部交易，而非共同費用層次之問題。

## 第二項 關係企業間內部服務費用之認列

### 一、 集團內部服務之認列

日本對於集團內部服務（企業グループ内における役務提供）的相關處理法則，基本上即將 OECD 移轉訂價指導原則第七章之意旨，在「移轉價格事務運營要領」予以明文立法化。基本上若構成移轉價格事務運營要領之集團內部服務，日本即肯定該項服務之提供有收取對價之必要，因此就集團內部服務費用而言，此時即應肯定該筆服務費用具有業務關聯性，企業得予以認列。

#### （一）判斷標準

在日本，跨國關係企業集團所進行經營、技術、財務或營業上的活動是否構成「內部服務」，應以對服務收受方是否「具有經濟、商業價值」為斷。舉例而言，如果是日本法人向外國關係企業提供服務之情形，即不由日本法人進行該項活動，該國外關係企業是不是有必要自行進行同樣的活動，或者非關係企業自其他非關係企業法人就舉行的活動，在受有內容、時期、期間或其他條件同樣的活動的情況下，是否願意支付對價來加以判斷認定（移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 1 項<sup>270</sup>）。此基本上即採用 OECD 移轉訂價指導原則所揭示之「利益測試」標準。

<sup>269</sup>法人税法 20- 5- 8 解釋通達之立法理由，得參照日本國稅廳網站，[https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/140709/pdf/1\\_7\\_07.pdf](https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/140709/pdf/1_7_07.pdf)（最後瀏覽日期：2019 年 12 月 29 日）。

<sup>270</sup> 若為國外關係企業向日本法人提供服務，日本法人支付服務費用之情形，亦適用相同之判斷標準（移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 4 項準用同條第 1 項到第 3 項）。

## （二）集團內部服務之射程範圍

日本移轉價格事務運營要領第 3-10 條如同 OECD 移轉訂價指導原則，例示出數個可能構成集團內部服務的活動，包括：

1. 企劃及協調
2. 預算管理及財務上的建議
3. 會計、審計、稅務和法務
4. 債權及債務管理及處理
5. 資訊通訊系統的運用、維護及管理
6. 現金流或償付能力的管理
7. 資金的運用及籌措
8. 與利率或外匯相關的風險管理
9. 製造、採購、銷售、物流及行銷相關的支援
10. 雇用、教育或其他員工管理相關的事務
11. 廣告宣傳

具體個案所進行以上活動（包括為了得隨時因應關係企業之要求，而維持必要人員或設備等可被利用狀態的情形<sup>271</sup>）時，是否構成集團內部服務，會再依上開判斷標準——活動之進行對於服務收受方是否「具有經濟、商業價值」進行檢驗。然而，以下情形原則上不該當集團內部服務：

### 1. 重複提供勞務

法人進行的活動與非關係企業向關係企業進行的活動或關係企業自己進行的活動，如果內容是重複者，原則上也不會被認為該當向關係企業有提供勞務之情事（即構成集團內部服務）。但該要領也有明文列出兩項例外情況，包括重複

<sup>271</sup> 移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 1 項（注）。此即 OECD 於移轉訂價指導原則所稱之「待命服務」（services provided on-call），得參閱 OECD, *supra* note 2, at 325 para. 7.16-7.17.



提供勞務的情形是暫時性的，或重複提供勞務是為了減輕錯誤判斷事實風險（移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 2 項及第 4 項準用第 2 項）。



## 2. 股東活動

若關係企業之一方對於他方具有股東或出資者之地位，基於股東地位進行以下活動（包含為了準備以下活動而進行之活動），也不會被認為構成集團內部服務（移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 3 項及第 4 項準用第 2 項）：

- (1) 母公司發行的股票在金融商品交易所上市；
- (2) 母公司召開股東會、發行股票或其他母公司基於法令遵循而從事的相關的組織活動；
- (3) 母公司基於金融商品交易法作成有價證券報告書，或基於租稅特別措置法作成連結財務報表等其他基於法令遵循而製作文件；
- (4) 母公司為了取得子公司股份或出資持份而進行之融資；
- (5) 母公司向母公司股東或其他投資人作進行的宣傳；
- (6) 母公司為遵循租稅相關的法令製作國別報告相關的紀錄或其他相關活動；
- (7) 母公司基於公司法所進行必要的維持體制或其他相關公司治理的活動，以確保企業集團業務的適正性；
- (8) 母公司作為關係企業之股東或出資者，專門為自身所進行之其他活動。

此處，該要領以備註的方式特別點出兩個情形，母公司對於子公司所進行之活動應構成「集團內部服務」。第一是母公司對於子公司所進行特定業務的企劃、緊急管理、技術指導或日常經營相關的指導，此時因非「具有股東或出資者地位者專門為自身為進行活動」之情形，且這些活動對於關係企業有經濟、商業價值，在非重複性提供勞務之前提下，應認為該當集團內部服務（移轉價格事務運營要

領第 3-10 條第 3 項注 1)。第二則是當母公司對於子公司是基於保全投資為目的所進行的活動，且該活動該子公司是具有經濟、商業價值，在非重複性提供勞務之前提下，也應認為該當集團內部服務（移轉價格事務運營要領第 3-10 條第 3 項注 2）。

## 二、 低附加價值的集團內部服務

日本在平成 30 年（西元 2018 年）引進了 OECD 移轉訂價指導原則中之低附加價值的集團內部服務（移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項）。

依照移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項，只要完全符合本項所揭示之要件，跨國關係企業所提供之服務即得認列，且應認為其符合常規交易原則。而本項所揭示之要件內容大致可以分為三個部分：低附加價值集團內部服務的構成要件（イ-ホ）、低附加價值集團內部服務之計價方式（へ）、認列低附加價值集團內部服務應準備之文據（ト）。因後兩者屬於後面章節所欲探討之內容，故僅先就在日本要構成低附加價值集團內部服務的要件予以介紹：

（一）該項服務的提供是屬於支援性質，且與日本法人及關係企業任何一方所屬企業集團核心業務無直接關聯性，即服務之提供屬於非以獲取利潤為目的之活動，且與日本法人或國外關係企業所屬集團企業之核心業務無關聯性<sup>272</sup>；

（二）在提供服務時，無使用關係企業任何一方所持有或從他人取得授權使用之無形資產；

（三）服務提供方在提供服務時，無承受、管理、創造重要的風險；所謂重要風險係指會影響到日本法人或國外關係企業之業績的風險<sup>273</sup>。

<sup>272</sup> 日本國稅廳所發布之「移轉価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 26，頁 103。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/02/2020）。

<sup>273</sup> 日本國稅廳所發布之「移轉価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 26，頁 103。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/02/2020）。



(四) 服務的內容非以下所揭示之業務：

1. 研究開發
2. 製造、販賣、採購原物料、物流或行銷
3. 金融、保險或再保險
4. 天然資源的開採、探勘或加工

(五) 此項服務或同種內容的服務不會在非關係人間進行。因為若該服務或同種內容的服務會在非關係人間進行，其即會成為以獲取利潤為目的之活動<sup>274</sup>。

日本國稅廳在「適用移轉訂價稅制參考範例集」中例示之低附加價值的集團內部服務，包括<sup>275</sup>：

(一) 編制會計帳冊或預算、財務相關之審計及其他與會計、預算及審計相關之事務；

(二) 對客戶之債權、債務以及信用風險之管理，以及與管理債權及債務相關之事務；

(三) 雇用、教育、工資、福利以及其他與管理員工相關之事務；

(四) 健康、安全、環境及其他事業規範標準之資訊的收集或管理相關之事務；

(五) 資訊系統的維護、管理及其他與資訊系統相關之事務；

(六) 與支援公關活動相關之事務；

(七) 擬定契約書、確認契約內容及其他與法務相關之事務；

(八) 稅務申報書之作成、納稅及其他與稅務相關之事務。

<sup>274</sup> 日本國稅廳所發布之「移轉價格稅制的適用に当たつての参考事例集」事例 26，頁 103。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/02/2020）。

<sup>275</sup> 日本國稅廳，「移轉價格稅制的適用に当たつての参考事例集」事例 26，頁 101。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/01/2020）。

## 第五節 對於我國集團內部服務費用認列之再省思

### 第一項 集團內部服務費認列標準建立之必要性

#### 一、 集團內部服務真實性與必要性證明之困難

我國實務向來主張費用之認列應符合真實性、必要性、合理性之要件，且認為費用屬於稅基之減項，故客觀舉證責任應由納稅義務人承擔。然因為服務本身的特性，具有無形性、不可分離性、異質性、易逝性，本身即難以掌握，在真實性與必要性之證明上就有相當之困難度，在事實不明的風險由納稅義務人承擔的情況下，我國集團內部服務費用往往可能遭到否認。

詳言之，一般有形的商品交易，就真實性之判斷應證明買方有支付對價，並實際收受商品的事實，而為真實之交易，就金流部分得透過匯款紀錄，而商品屬於實體，在跨境過海關、境內物流基本上都會有相關的足跡紀錄，甚至直接可見（例如：購買的機器設備就在工廠存放），因此在相關證據舉證及查核具有可行性。反之，因服務是無形的，沒有實體（無形性），無法獨立於當事人間存在（不可分離性），且多當下就會消失，無法事後儲存或事前產生（易逝性），在時間上和空間上都無法被保存的情況下，不會產生如商品交易般的物流軌跡，只能透過一些間接證據證明，然間接證據又因為是關係人交互提供，往往又會遭稅捐機關質疑，故其舉證上的困難相較於有形商品高出許多。再加上服務提供樣態的多樣化，甚至會因各式因素使服務內容產生各式各樣的變化（異質性）。此時納稅義務人在進行交易時，保留相關間接證據，甚至將交易文書化，即相當重要，此部分將會於第五章進行討論。

又，在我國的架構下，要求納稅義務人需證明其對於關係企業支付之服務費用支出具有必要性，惟針對什麼情況屬於「必要」卻未有相關標準，導致我國實務只能個案認定，各判決的理由亦不盡相同，甚至出現以「子公司之盈餘，最終



仍歸母公司所有，子公司應無分擔服務管理費之必要」之令人匪夷所思之判決理由。因此本文主張要減少相關爭議，應建立一套明確的遊戲規則，且這套遊戲規則應符合國際趨勢，因此本文建議引進 OECD 建議以及日本採納之利益測試作為判斷標準，並將集團內部服務的相關制度，例如：射程範圍、何種情況原則不該當集團內部服務等一併引進，增加我國課稅透明度，以供納稅義務人遵循。

## 二、 應於移轉訂價查核準則增訂集團內部服務規定

承上，本文認為就集團內部服務之認列，得參考外國立法例，以利益測試作為判斷是否具有必要性（業務關聯性）之標準，即「只要該項活動有提供關係企業經濟或商業上的價值，以增加或維持其商業地位」，即可認為有真實提供集團內部服務之事實，而有認列之必要性。而「是否有具有經濟或商業上的價值」得透過非關係人如果在可比較之情況下是否願意為該項活動支付對價，或是營利事業在關係企業沒有提供服務的情況下是否會選擇自行執行該項活動而加以決定。就曾經發生爭議之服務類型，本文嘗試以上開標準析之如下（但實際情況仍應個案判斷，且應有相關事證，證明納稅義務人之主張為真實）：

表格 2 我國實務上發生之爭議集團內部服務類型及本文評析

服務類型	納稅義務人之主張	本文評析
策略及發展服務	深入了解產業之動態，以擬定適宜公司發展之策略及目標，例如：有效編製預算。	營利事業對於關係企業之特定業務的企劃或日常經營給予相關指導，對於關係企業的營運是具有經濟、商業價值，如非重複性提供，應構成集團內部服務。
營運管理服務	在企業經營過程，為提高經營績效，進而委託他人針對公司內部之經營管理事務進行診斷，並提供相關諮詢服務及建議。	營利事業對於關係企業之特定業務的企業或日常經營給予相關指導，對於關係企業的營運是具有經濟、商業價值，如非重複性提供，應構成集團內部服務。
供應鏈服務	包括制訂設計所有原料的規格	營利事業對於關係企業給予之

	明細、提供集團開發之配方予各地區之廠房使用、蒐集全球採購資料，與原料供應商議價組織並尋找潛在的原料供應商。	製造、採購、銷售、物流及行銷相關的支援，原則上應對於關係企業之銷售有助益，對於關係企業具有經濟、商業價值，如非重複性提供，應構成集團內部服務。
人事管理服務	協助人力招募、訓練課程、薪資福利、獎金分紅、勞工保險等相關事宜。	人事管理服務本即為營利事業可能會予以外包之服務項目，如有提供雇用、教育或員工管理相關服務予營利事業之事實，亦構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。
資訊科技服務	使用集團之全球資訊系統以及提供資訊系統技術支援與諮詢服務，包括系統安裝、設置及更新服務。	資訊通訊系統的運用、維護及管理，本即為營利事業所需，應視該集團全球資訊系統對於營利事業之營運有無助益，如有，應具有商業、經濟利益，而構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。
品質事務支援服務	協助品質管理，監管企業之健康、安全、環境及其他標準。	品管及健康、安全、環境及其他標準資訊收集及管理，對於營利事業是具有經濟、商業價值之活動，得構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。
溝通-公共關係服務	協助內部和外部溝通和公關支援，跨國關係企業間互有商業行為，但因文化背景、語言、會計處理及法律均不盡相同，故有必要進行公共事務之溝通，以建立良好的跨國營運溝通環境。	公關活動的支援對於營利事業的營運具有經濟、商業價值，得構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。

法務服務	<p>跨國關係企業之銷售對象並非僅侷限於臺灣地區，在對其他國家法律環境不熟悉之情況下，為避免因資訊不對稱而發生營業損失，提供相關法律事務之服務，服務內容包括合約草擬、覆核、諮商協助，以及對於可能發生之風險進行分析，並提供應對策略之建議。</p>	<p>法律相關諮詢為營利事業所必須，且亦可能尋求自第三人協助之服務，即便重複提供，亦可能被認為是為降低決策風險，而得構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。</p>
財務資金支援服務	<p>協助進行帳款沖銷等財務支援服務，使資金籌措方式更具有彈性，並能有效規避匯兌風險。</p>	<p>集團內個體間交易沖銷應屬於合併財務報告編製流程，屬於股東活動，可能無法構成集團內部服務。</p> <p>惟如財務支援係屬對於客戶債權、債務及信用風險之管理者，仍可能構成集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。</p>
稅務支援服務	<p>依據公司法第 229 條規定，公司負有義務將各項會計表冊備供股東參考，因而發生之相關費用，屬公司之必要支出。基於股東及董事之要求而編製相關表冊，其所發生之費用當然屬於本業及附屬業務所必需。</p>	<p>應視編制之會計表冊，是否為母公司本身之法律義務而定，如為母公司基於法令或稅法要求所製作之報告、紀錄或文件而生之費用，係屬股東活動，不構成集團內部服務，而屬於股東活動。如非股東活動，而是單為關係企業申報納稅、製作申報表等稅務相關服務，應屬於集團內部服務（屬於 OECD 及日本例示之低附加集團內部服務）。</p>
委託採購服務	<p>代理採購原料、監督生產及接洽成品船運業務。</p>	<p>營利事業對於關係企業給予之製造、採購、銷售、物流及行銷相關的支援，原則上應對於關係企業之銷售有助益，對於關係企業具有經濟、商業價值，如非重</p>

		複性提供，應構成集團內部服務。
--	--	-----------------

資料來源：本文自製

基於現實考量，在立法論上，要使稅捐主管機關接受在我國目前立法體系引進相關規範，直接於移轉訂價查核準則進行修訂可能較為適合。另外，就移轉訂價之查核事項及相關原則，非常細瑣及繁雜，本宜另以一法規命令進行規範。我國移轉訂價查核準則本就是稅捐稽徵機關在法律授權範圍就移轉訂價稅制的相關事項進行規範，集團內部服務是關係企業間提供內部服務交易自然亦屬於移轉訂價的範疇。日本也是在國稅局所發佈之移轉價格事務運營要領，制定內部集團服務費用之相關規範，包括利益測試。

觀我國現行實務似認為移轉訂價只在處理價格調整層次的問題，此種見解過於狹隘，移轉訂價的問題也會發生在認列層次，像是本文所討論之集團內部服務，因關係企業以及服務的特殊性，更有必要在移轉訂價查核準則明確化其認列及判斷標準，增加稅捐透明度，以供納稅義務人予以遵循。

## 第二項 營所稅查核準則第 70 條之定性

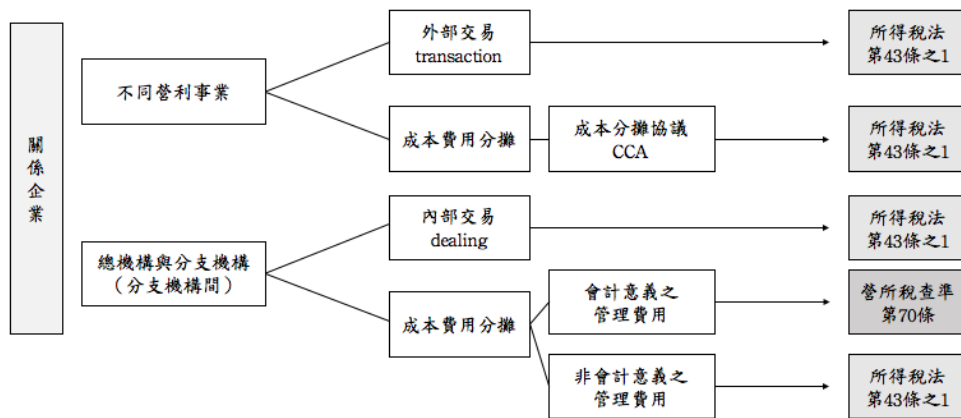
### 一、營所稅查核準則第 70 條為共同費用分攤之規定

我國實務就子公司不得以固定金額或一定比例之金額認列集團內部服務費用之爭點探討時，時常引用營所稅查核準則第 70 條，並強調只有符合營所稅查核準則第 70 條兩組織在私法上為同一權利主體，才能以一個固定比例之金額對應集團總部之全部管理費用，而不用再細分各項服務內容單獨計價，以避免國外母公司基於自身利益考量，透過對於子公司的控制關係，以契約要求國內子公司在未獲配盈餘前提前支付管理費用，確保其有固定穩定來源收入。易言之，若兩組織在私法上為兩不同權利主體，則須符合逐一核實認定原則，每一筆服務與服務費應「一對一」對應，按費用細目性質逐一核實認定，不得不區分各項服務內

容，而直接以比例或固定金額的方式認列總部所生之管理費用，因為概括總計方式，會使稅捐稽徵機關無法查核其費用之真實性、必要性及合理性。

本文認為事實上實務在進行集團內部服務是否得認列判斷時，根本無需引用營所稅查核準則第 70 條，因為兩者是屬於不同層次的概念。以下本文將從 OECD 稅約範本及移轉訂價指導原則以及日本立法例，並透過在現行法下所得稅法第 43 條與營所稅查核準則第 70 條之適用關係（參見下圖），以解釋論的方式嘗試釐清我國營所稅查核準則之定性。

圖表 15 現行法下所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查核準則第 70 條之適用關係



圖片來源：本文自製

首先，先從我國關係企業間移轉訂價稅制的調整規範（即所得稅法第 43 條之 1）與營所稅查核準則第 70 條之關係談起，依照我國實務見解，所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查核準則第 70 條係屬於普通法及特別法關係<sup>276</sup>，而我國營所稅查核準則第 70 條第 5 項亦規定「中華民國境內之外國分公司，依前四項規定，所分攤之國外總公司或區域總部管理費用，不適用營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定。」，似有採相同見解。惟所得稅法第 43 條之 1 適用客體可

<sup>276</sup> 臺北高等行政法院 93 年訴字第 475 號判決。

分為兩種：「交易行為」以及「成本費用分攤」。因此雖營所稅查核準則第 70 條構成所得稅法第 43 條之 1 的特別規定，但究竟指稱的是哪個客體應予以釐清。

依我國移轉訂價查核準則第 3 條，所得稅法第 43 條之 1 的適用主體除了具有控制關係之兩營利事業，亦包括同一營利事業間總機構與分支機構或分支機構間的型態，而營所稅查核準則第 70 條又限於私法上為同一權利主體為適用主體，故依照主體組織型態以及適用客體，可分為四種情形：

第一種是具有控制關係的兩營利事業所從事之交易行為。因此二者為各自為獨立的稅捐主體，彼此間有形商品或特定勞務之直接提供屬於外部交易，但因為兩者具有控制關係，有高度濫用契約形成自由之可能，故在我國現行法下若構成非常規交易，所得稅法第 43 條之 1 授權主管機關具有調整之權利。

第二種是具有控制關係的兩營業事業間之成本費用分攤。兩營利事業間為共同開發、製造或取得無形資產、有形資產或服務，亦可能透過事前契約約定，進行成本費用分攤之可能，例如：所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第十四條，此種契約被稱為「成本分攤協議」（得參見本章第二節）。當契約當事人具有關係企業關係時，因成本分攤協議的私法安排會影響到關係企業當年度之成本費用及損益，此時亦應受到移轉訂價稅制之規範，當事人（參與契約之營利事業）之貢獻度的決定與合理預期取得之利益應符合常規交易原則，若不符合營業常規，亦得藉由所得稅第 43 條之 1 調整其稅法上的法律效果。

第三種是兩組織為同一營利事業（包括總機構與分支機構和分支機構間）所從事之交易行為。原則上兩組織為同一營利事業，兩者在私法上為同一權利主體，因此理論上彼此間應是無成立交易（transcation）之可能，惟稅法上基於「各稅捐高權獨立性」與「國際稅捐規避防堵」之考量，在特定情形會將之視為兩稅捐

主體看待，就其間的資源移轉各自計算損益，由各稅捐高權課徵所得稅<sup>277</sup>，即採取所謂的「獨立企業理論」，我國亦同，採取承認兩者間得構成內部交易（internal dealing）之見解（得參見本文第二章），因此兩者之交易行為若有不合營業常規，構成非常規交易之情形，我國稅捐機關亦得依照所得稅法第 43 條之 1 調整其稅法之法律效果。

第四種是兩組織為同一營利事業（包括總機構與分支機構和分支機構間）間的成本費用分攤。在採用獨立企業理論的前提下，即便是同一營利事業不同組織體間之資源移轉，損益在各國亦須個別計算，但有時會有經濟成果共享之情形，此時不同組織體間就資源的流入和流出無法建立一對一的對應關係（至少建立困難），必須進行成本費用的分攤<sup>278</sup>。因此在 OECD 稅約範本過去的第 7 條第 3 項以及現行第 7 條第 2 項都特別強調當有「不是僅以常設機構為營業目的而發生之費用（即共同費用）」所發生的費用時，再決定利潤時相應的費用應予以扣除，而日本法人稅法第 142 條第 3 項第 2 款及法人稅法施行令第 184 條第 2 項就外國法人通過常設機構營業之事業體和其他事業體而生之共同費用亦認為應以合理的方式分攤給常設機構扣除之。從體系上觀察，我國營所稅查核準則第 70 條之適用主體限於私法上同一權利主體者，且是涉及到總機構管理費用之分攤，本條指稱之管理費用指涉範圍為會計意義的管理費用，企業因一般管理上之需要所為不可避免或應有之各項經常性費用支出，因為是同一權利主體，故就一般管理所支出之費用受益對象包括全部之組織，各組織在決定各自損益時亦應負擔部分之管理費用，因此此筆費用應是屬於各組織（總機構和各分支機構）共同費用，可知營所稅第 70 條應是共同費用分攤之規定。不過營所稅第 70 條適用客體僅限於會計意義的管理費用，因此若非會計意義的管理費用而產生之共同費用，若有不

<sup>277</sup> 臺北高等行政法院 93 年訴字第 475 號判決。

<sup>278</sup> 臺北高等行政法院 93 年訴字第 475 號判決。

合常規的費用分攤，在我國移轉訂價查核準則將總機構與分支機構（分支機構間）亦納入關係企業之定義的前提下，理論上應是回歸到所得稅第 43 條之 1 規範。

總上可知，我國營所稅查核準則第 70 條是屬於同一權利主體間共同費用分攤的規定，而不涉及到交易，故非屬集團內部服務。在我國現行法下，營所稅查核準則第 70 條的確構成所得稅法第 43 條之 1 的特別規定，但是針對所得稅法第 43 條之 1 適用客體「成本費用分攤」的部分，即是「成本分攤協議」之特別規定，因此同一權利主體間根本不會成立契約關係，故無從成立成本分攤協議，但本身間可能會有經濟成果共享而有共同費用產生，故有必要進行成本費用分攤，以決定其應稅所得（所得減除必要費用）。因此本文始認為實務在進行集團內部服務是否得認列判斷時，即子公司是否得以固定金額或比例方式認列母公司之管理費用時，無需引用營所稅查核準則第 70 條，且以架空營所稅查核準則第 70 條為由，亦無道理。

## 二、營所稅查核準則第 70 條之修正建議

在解釋論上釐清營所稅查核準則第 70 條之定性後，在立法論上，本文認為我國營所稅查核準則第 70 條應做以下之修正：

### （一）適用主體：固定營業場所，不限於分公司及工地

目前依照我國營所稅查核準則第 70 條第 1 項及同條第 6 項，本文之適用主體限於分公司及經辦理營業登記之工地場所。然營所稅查核準則第 70 條之定性既然為共同費用之分攤，只要是作為營利事業之組織體有承擔經營功能者，皆有分攤共同費用之必要，故本文認為只要在我國構成有經營事業之固定場所，即固定營業場所，即應認為該營利事業已在我國設立有承擔經營功能之組織，而得分攤總機構基於管理職能為全部組織體所共同支出之費用。而所謂固定營業場所，依照我國所得稅法第 10 條第 1 項包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作



場、棧房、礦場及建築工程場所。現行法將適用客體限於分公司與工地場所之見解，本文認為過於狹隘，且無理由。

## （二）適用客體：共同費用，不限於管理費用

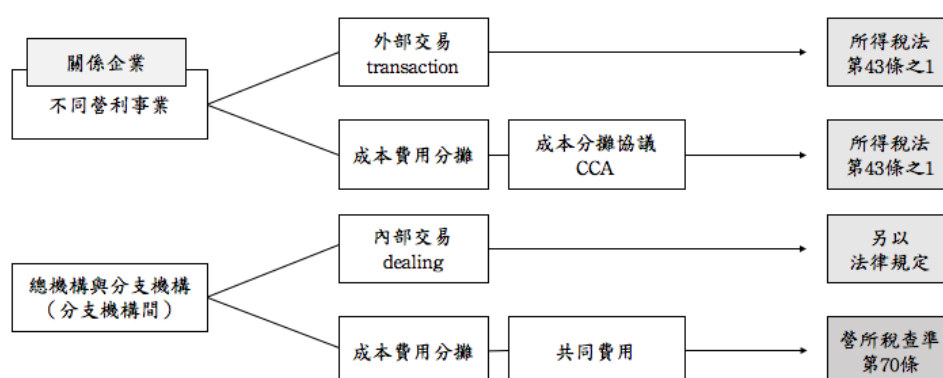
至於適用客體，依照我國目前實務見解，本條「管理費用」限於會計意義之管理費用，即與銷售商品較無直接密切關係的企業管理部門支出，包括薪資費用、勞務費（企業獲得專業人員服務應給付之報酬，如：會計師費、律師費、建築師費用）、水電費、郵電費、文具用品、保險費、修繕費、折舊費用、折耗費用、各項攤銷、租金費用、佣金支出、稅捐、職工福利、自由捐贈、書報雜誌、開辦費及雜費，其理由在於管理費用因與銷售行為無直接關聯性，故與收入之對應關係難以認定，無法在事實上建立直接明確的歸屬，故有特別立法規範之必要，而成本和行銷費用會與收入取得有明顯的對應關係，關聯性容易認定，大體仍可以建立在事實基礎上，僅需要考慮非常規交易的型態<sup>279</sup>。此種見解首先以混淆分攤與交易本質上的差異，營所稅第 70 條所規範的是分攤行為，也就是不構成交易的樣態，只是在決定利潤時扣除相應之費用（有為了常設機構之利益而共同支出的費用），國外學者在解釋 OECD 稅約範本第 7 條第 2 項亦特別強調若是僅為作為公司整體一般管理（general management）的一部，不應認為存在內部交易。再者，分攤確實是建立在事實基礎難以認定之上，而以合理的公式計算之，然這樣的情形在其他費用（包括行銷費用）亦可能發生，例如：總機構統一進行廣告行銷活動時，位於其他各國的分支機構亦會獲取相關利益而增加收入，故應屬於會增加收益的活動，此由日本立法例是針對共同費用，並明文說明包括行銷費用、管理費用及其他費用（法人稅法第 142 條第 3 項第 2 款）即可得而知，因此本文

<sup>279</sup> 得參照臺北高等行政法院 93 年訴字第 475 號判決及臺北高等行政法院 93 年訴字第 633 號判決。

主張營所稅查準第 70 條適用客體應不限於管理費用，只要是為了該固定營業場所之利益所支出之共同費用皆應包含之。

本文結合第二章對於關係企業定義之批評，將本文對於所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查準第 70 條，此兩條在立法論上應有之適用範圍，以下圖表示，以供與上文圖表 7 之現行法下的體系進行相互參照。

圖表 16 立法論上所得稅法第 43 條之 1 與營所稅查準第 70 條之適用範圍




圖片來源：本文自製

### 第三項 低附加價值的集團內部服務立法之引進

參考外國立法例，對於集團內部服務，在稅法上對於低附加價值與高附加價值的集團內部服務會予以區別對待，即針對那種預期獲利率較低（lower markup / margin）的低附加價值的集團內部服務，在稅法會以較簡化的方式去認定相關的交易，其法理基礎在於有三：低附加價值服務之交易在尋找可比較對象困難度較高、因查核而生之行政成本及法律遵循成本相較於稅捐負擔本身可能會有不合乎比例性的情形、提高納稅義務人與稅捐機關雙方遵循的明確性<sup>280</sup>，而目前我國稅法並無作此區分，有無必要引進相關立法，本文值得為文探討之。

<sup>280</sup> United Nations, supra note 3, at 263.



首先，從國內觀點來看，關本文所搜集之爭議案例中，我國稅務訴訟上曾有爭議之服務類型包括：策略暨發展服務、營運管理服務、人事管理服務、資訊科技服務、品質事務支援服務、溝通-公共關係服務、法務服務、財務資金支援服務以及稅務支援服務（參見本章第二節第二項），此大多數皆與營利事業核心業務無關，屬於支援性質的服務，而為低附加價值之集團內部服務，可知低附加價值的服務對於我國納稅義務人的確造成遵循上的困難。且此類紛爭的爭點多在於得否以一定比例或固定金額方式認列，而我國實務採取逐一核實認定說，認為服務與服務費一定需具有「一對一」的對應關係下，我國納稅義務人卻往往無法達到稅局要求的舉證程度，因此最後在客觀事實不明的情況下，依照我國目前實務見解，須承擔客觀舉證責任，故不能予以認列，然無法進行完善舉證責任之原因，正是低附加價值的服務本質所致，故本文認為有必要另行立法規範，引進低附加價值集團內部服務相關規範，亦即，跨國企業如符合適用簡化方法要件，得在認列要件上予以適當放寬。例如：採取較簡易的利益測試，僅就服務的種類進行年度測試，不採個別交易活動為審查基礎，適當緩和逐一核實認定原則。

另外，從國際趨勢來看，在 OECD 在 BEPS 行動計畫提出所謂的「低附加價值集團內部服務」，而 2017 年亦正式引進移轉訂價指導原則，因此許多國家都隨之跟進，引進相關立法，例如：日本。當跨國企業在多數國家對於低附加價值的集團內部服務皆一致採用 OECD 所建議的方式作為計算基礎，然到我國卻無法適用，甚至有高度受查核的風險時，即很有可能成為影響跨國企業進入我國市場的負面因素。

綜上所述，無論從國內目前稅務爭訟的現況，以及現行國際趨勢，本文皆認為我國有必要對低附加價值之集團內部服務另行立法，以不同認列標準或計價的方式去認列是否具有認列真實性（必要性）及合理性。

## 第四章 常規交易原則與集團內部服務費用計算

承第三章所述，我國實務採逐一核實認列原則，認為關係企業間之交易，應有個別的書面契約，以供稽徵機關能逐一歸類審核該項費用支出之真實性及必要性，因此若國內子公司分攤國外母公司之管理費用時，不問服務細項，直接比例方式認列，計算服務之對價，不應予以認列。甚至有司法實務判決表示，即便納稅義務人確實有自母公司取得貨物或勞務，納稅義務人亦無法主張法院或稅捐稽徵機關應核實認列，因為從稽徵經濟原則（即「成本效益分析」）考量，若無個別書面約定，要求法院或稅捐機關直接依市價公平價格，負擔過重<sup>281</sup>。此種見解，遭我國學者批評，認為違反實質課稅原則，學者主張即便母子公司約定服務之交易價格按比例計算費用，應先調查該計價方式是否符合國際間關係企業之交易常規，雖不合於營業常規，如確實有服務提供之事實，應依據常規交易方法或其他推計課稅方法調整，不宜全部否定其費用認列<sup>282</sup>。本文從之，如前章所述，關係企業之交易只要有集團內部服務之事實（本文主張應採利益測試判斷），即應予以認列，至於服務之對價如何計算，則屬於另一層次之問題，即是否符合常規交易原則之問題，若不符合，稅法上的法律效果應是予以調整，而非否定其認列。

本文於本章會先對於常規交易原則進行介紹，再進一步分析我國、OECD 及日本對於集團內部服務之對價如何計算始會被認為符合常規交易原則的相關規範及見解，最後對於我國提出關於集團內部服務計價方面之相關立法建議。

<sup>281</sup> 臺北高等行政法院 94 年度訴字第 121 號判決。

<sup>282</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 265。



## 第一節 常規交易原則

### 第一項 常規交易原則之定義

常規交易原則 (the arm's length principle) 為各國在稅法所普遍採行之國際移轉訂價標準，其典型定義可見於 OECD 稅約範本第 9 條第 1 項，其規定「當關係企業在彼此間之商業或財務關係下所訂定或施加的交易條件與獨立企業間應成立之情形不同時，且因上開（異於獨立企業間之）條件造成一方企業有任何利潤應產生卻未產生，此時（該未產生之）利潤應被計入該企業的利潤中，並據此課稅」<sup>283</sup>。依照常規交易原則，關係企業會被當作是各自獨立營運的企業，沒有任何關係的企業，而並非不可分的單一企業實體，且關係企業間應根據獨立企業間在類似交易及類似情況下應取得的交易條件調整其稅法上之利潤。

當獨立企業間進行交易時，在其彼此間商業及財務關係下所制定之交易條件（包括交易價格及其他交易條件）通常會由市場機制決定，惟若為關係企業，在具有控制關係下，其商業和財務關係下所形成的交易條件非直接或單純由外部市場機制決定（例如：可能是基於集團內部之移轉訂價政策），當其無法反映市場機制和常規交易原則，關係企業的稅捐債務及居住國之稅收即可能會遭到扭曲。因此，依照目前多數國家的共識認為，基於稅法目的，關係企業之利潤得於必要時予以調整，以確保符合常規交易原則。所謂的適當調整，係指將關係企業間之商業及財務關係下所制定的交易條件調整到預期在獨立企業間就類似情況下從事類似交易所制定的條件<sup>284</sup>。

<sup>283</sup> 原文為 "[Where] conditions are 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 profits 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 taxed accordingly."

<sup>284</sup> OECD, *supra* note 2, 33 para. 1.2 & 1.3.

世界各國普遍採納常規交易原則有許多原因，最主要的原因是因為常規交易原則實踐了平等原則及稅捐中立原則，在稅法上將關係企業與獨立企業置於相對平等的立基點上，避免在稅法上因企業種類創造特定優勢或劣勢地位，影響其競爭地位。此外，藉由將稅捐因素從經濟決策上排除，同時亦可促進國際貿易及投資<sup>285</sup>。此外，從理論上來看，採取常規交易原則亦具有合理性，因為常規交易原則對於關係企業間之財產移轉或服務提供提供了最接近公開市場運作的估計價值。儘管在實際操作上並非那麼容易，但常規交易原則之適用能反映受控交易的經濟實質，而為各國稅捐機關接受<sup>286</sup>。

觀我國移轉訂價的相關規範，包括所得稅法第 43 條之 1 以及財政部在所得稅法第 80 條下所授權制定之移轉訂價查核準則，以「不合營業常規」作為調整關係企業間之移轉訂價的要件，根據移轉訂價查核準則第 4 條，所謂「不合營業常規」或「不合交易常規」，係指交易人相互間，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者。此定義與 OECD 稅約範本第 9 條之內容相似，可知我國原則上亦採用了國際間通行採納的常規交易原則，作為認定關係企業間的交易是否適當、合理，以及有無規避稅負之不當安排的認定標準<sup>287</sup>。

## 第二項 常規交易原則應用：可比較分析

常規交易原則之概念就是將關係企業視為獨立企業處理，故適用常規交易原則重點會在於分析關係企業間的交易特徵以及交易條件是否有異於可比較未受

<sup>285</sup> OECD, *supra* note 2, 36 para. 1.8.

<sup>286</sup> OECD, *supra* note 2, 38 para. 1.14.

<sup>287</sup> 陳衍任（2019），〈千山我獨行——談無形資產的「常規交易原則」〉，《綜觀無形資產評價制度》，臺北：元照，頁 72-73。

控交易制定之交易條件，這種對於受控交易與未受控交易的分析，又被稱為「可比分析」（comparability analysis），此亦為實際運用常規交易原則之核心<sup>288</sup>。

可比分析又可分為兩個步驟，第一步驟是要先確定關係企業間之商業或財務關係以及與商業或財務關係有關的交易條件和與經濟情況，以便精準描述出受控交易，接著進入第二步驟，對於受控交易的交易條件以及相關的經濟情況，與獨立企業間可比交易的交易條件以及相關的經濟情況進行比對<sup>289</sup>。

針對第一步驟，要能確定關係企業間之商業或財務關係，並精準描述出受控交易，首先，須對於該企業集團所在的產業以及在該產業中影響企業營運表現的因素有所了解。接著，需確定各關係企業在集團如何營運，分析其營運角色（例如：製造、銷售）以及在交易中其與關係企業間之商業和財務關係。因為常規交易原則的適用就是在判斷獨立企業間在類似情況對於可比交易是否也會同意系爭交易條件，因此在進行與獨立企業間之未受控交易的比較前，應先行辨識出受控交易中商業與財務關係經濟相關的特徵（economically relevant characteristics），包括交易條件以及其他交易中的經濟相關情況。因此這些特徵又被稱為可比性因素（comparability factors），大致可分為五類，包括契約條款、當事人功能分析（在交易中所執行的功能）、移轉之財產或提供之服務的特性、當事人及市場的經濟情況、當事人的商業策略<sup>290</sup>：

個案中以上五種類型在判斷是否與交易有經濟相關，其標準為獨立企業在評估相同交易條件時，哪一項特徵會是其考慮的因素。獨立企業檢視一樁交易之條件時，會將系爭交易與其他交易機會進行比較，只有在沒有其他明顯更佳機會可以實踐其商業目的，獨立企業才會實際從事系爭交易。因此第一步驟的分析，目

<sup>288</sup> OECD, *supra* note 2, 35 para. 1.6.

<sup>289</sup> OECD, *supra* note 2, 43-44 para. 1.33.

<sup>290</sup> OECD, *supra* note 2, 44-46 para. 1.34-1.38.

的在於透過與經濟相關的特徵分析，確定關係企業間所從事之系爭交易是為達成其商業目的，從現實方面來看為最佳的選擇，即獨立企業亦會願意同意該系爭交易條件進行交易。

第二步驟，是對於受控交易的交易條件以及相關的經濟情況，與獨立企業間可比較交易的交易條件以及相關的經濟情況進行比較。換言之，即對於受控交易與非受控交易進行比較，以決定受控交易之訂價是否符合常規交易原則。此部分會涉及常規交易方法以及可比較分析。此處的可比較分析，與第一步驟不同，其目的是為了要進行受控交易及非受控交易之比較，在進行比較前，須先確定兩者是否具有可比較性，故也會運用到可比較性因素進行可比較分析。若受控交易和非受控交易存在經濟相關的特徵差異，此時即需考量是否兩者之情形具有可比較性，或者是否需要進行調整，以確保兩者之可比較性<sup>291</sup>。

## 第二節 我國現行相關規定

如前述，從所得稅法第 43 條之 1 及移轉訂價查核準則可知，我國在立法例上採取了國際間所普遍採取之常規交易原則，關係企業間所進行之交易屬於受控交易<sup>292</sup>，而為我國移轉訂價稅制之規範客體。集團內部服務既是一企業為同集團內某一或複數關係企業之利益而提供之服務，此種交易當然亦屬受控交易，且應屬於我國移轉訂價查核第 5 條所揭示的受控交易類型中的「服務之提供」。集團內部服務費因涉及關係企業間交易而生之費用，依照我國實務見解，此時實務對於費用認列所採取的三項標準，其中合理性的判斷，應依所得稅法第 43 條之 1 判斷是否符合常規交易原則<sup>293</sup>，符合我國移轉訂價下之常規交易原則的集團內部

<sup>291</sup> OECD, *supra* note 2, 43-44 & 46 para. 1.33 & 1.39.

<sup>292</sup> 受控交易之定義得參照移轉訂價查核準則第 4 條第 4 款。

<sup>293</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 212 號及第 213 號判決。



服務費，始具有認列合理性，以下僅就集團內部服務費在進行所得稅法第 43 條之 1 所揭示之常規交易原則運用下所會涉及的相關規定進行介紹。



## 第一項 常規交易價格之決定

根據移轉訂價查核準則第 7 條，營利事業與稽徵機關依前條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時，依下列以下原則辦理：

### 一、 可比較原則

可比較原則是指應以非關係人於可比較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。如前述，常規交易原則的基本概念就是將關係企業當做獨立企業，認為關係企業之交易價格或結果應如同獨立企業間所會進行之安排，因此需要尋找相同或相似的可比較情況及可比較交易（營業活動）作為可比較對象（未受控交易），才能得到常規交易的結果，並檢視關係企業間之受控交易是否符合常規。

要決定未受控交易及受控交易之間的可比較程度（相似度）及是否選定其為可比較對象，應對於下列影響價格或利潤之因素進行分析，加以考量：

#### （一）交易標的資產或服務之特性：

有形資產	資產之實體特徵、品質、數量、是否包括無形資產。
無形資產	交易型態（如授權或轉讓）、資產類型、法定享有年數、使用該資產之預期利益
服務	服務之性質、是否包括無形資產

（二）執行之功能：研究與發展、產品設計、採購及原物料管理、製造、加工、裝配、行銷、配銷、存貨管理、保證、廣告、產品服務、運送及倉儲、經營管理、會計、財務、法律、信用、收款、訓練及人員管理服務。

(三) 契約條款：報酬收付方式、交易數量、售後保證範圍及條件、更新或修正契約內容之權利、授權或契約之有效期間、終止及重新協商之權利、交易雙方間提供附屬或輔助服務之協議、交貨條件（如起運點交貨或目的地交貨）、授信及付款條件。

(四) 承擔之風險：市場風險、研究與發展活動之成敗風險、財務風險、信用風險、產品責任風險。

(五) 經濟及市場情況：區域市場之相似性、市場規模及發展潛力、市場層級（批發或零售市場）、市場占有率、市場競爭程度、消費者購買力、交易雙方之其他選擇性、政府對市場之管理、產業概況（如新興或夕陽產業）及運輸成本。

(六) 商業策略：創新及產品開發策略、避險策略及市場占有率策略。

(七) 其他影響可比較程度之因素。

營利事業與非關係人之情況，或其所從事之受控交易與未受控交易間，如存在前項各款因素之顯著差異，應就該等差異對可比較未受控交易之價格或利潤所造成之影響進行合理之調整；其經由合理之調整可消除該等差異之影響者，得選定該非關係人及未受控交易作為可比較對象。

## 二、 最通常規交易方法

常規交易方法係指評估受控交易之結果是否符合營業常規或交易常規之方法，或決定受控交易常規交易結果之方法<sup>294</sup>。常規交易方法大致可分為兩類：傳統交易方法（traditinal transaction method）及交易利潤法（transactional profit method），前者是以交易為基礎之常規交易方法，包括可比較未受控價格法、再售價格法及成本加價法，後者則是以利潤為基礎之常規交易方法，包括可比較利潤法（交易淨利潤法）及利潤分割法。

<sup>294</sup> 移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 11 款。

過去許多國家（包括 OECD）對於常規交易方法之適用有先後順序，即「優先適用原則」，採取原則上適用傳統交易方法，只有在無法適用傳統交易方法決定常規交易結果時，才會採用交易利潤法的作法。惟在 2010 年 OECD 改「最適切方法原則」（the most appropriate method）後，各國也紛紛揚棄優先適用原則之立法例。儘管 2010 年後 OECD 已改採最適切方法原則，惟其仍認為如果在相同可靠適用的情形，通常仍會得出傳統交易方法優先於交易利潤法，可比較未受控交易價格法優先於其他交易方法作為最適的常規交易方法的結論。因為受控交易與非受控交易之價格差異通常都是起因於關係企業間的商業與財務關係，且常規交易原則得直接透過以可比較未受控交易價格取代受控交易價格的方式來確立，因此在綜合判斷受控交易類型的性質、可靠資訊獲得可能性以及受控交易與非受控交易這些決定最通常規交易方法的因素後，通常大部分情形會得到上開結論<sup>295</sup>。

而我國當初在立法時即是引進美國的「最佳方法原則」（best method rule）採用最通常規交易方法（移轉訂價查核準則第 7 條第 2 款）。依照移轉訂價查核準則第 9 條之規定，在擇定最適之常規交易方法時，應參酌

1. 可比較程度：即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，相似程度愈高，適用性越高。而可比較程度應參酌影響價格及利潤之因素（移轉訂價查核準則第 7 條第 1 款），以及考量各常規交易方法所需明列之特別考量因素。

2. 資料與假設之品質：以蒐集之資料的完整度及正確性來決定，且資料要能確定可比較程度的差異，並考量進行調整以消除該等差異之可能性及適宜性以及使用假設之合理性，品質愈佳者，其適用性愈高。

<sup>295</sup> OECD, *supra* note 2, 97-98 para. 2.2 & 2.3.

### 三、 個別交易評價原則

除適用之常規交易方法另有規定（例如：可比較利潤法及利潤分割法可能會以企業整體或部門為基礎進行觀察）外，應以個別交易為基礎，各自適用常規交易方法。另外，若個別交易間有關聯性或連續性，亦可能會合併相關交易適用常規交易方法，決定其常規交易結果。

### 四、 收支分別評價原則

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。即雙方即便有相互抵消債權債務之情形，但為了正確反映雙方收支，應按交易分別列計收入及支出之交易價格。

### 五、 使用交易當年度資料原則

決定常規交易結果時，原則上應以營利事業從事受控交易當年度之資料及同一年度非關係人從事可比較未受控交易之資料為基礎。但有下列情形之一者，得以涵蓋當年度及以前年度之連續多年度交易資料為基礎：

- （一）營利事業所屬產業受商業循環影響。
- （二）交易之有形資產、無形資產及服務受生命週期影響。
- （三）營利事業採用市場占有率策略。
- （四）採用以利潤為基礎之方法決定常規交易結果。
- （五）其他經財政部核定之情形。

另外，若交易當年度的資料在再售價格法、成本加價法、可比較利潤法或利潤分割法作為常規交易方法下有必要使用到可比較未受控交易之財務報表資料時（移轉訂價查核準則第 20 條），但營利事業於辦理交易當年度營利事業所得

稅結算申報時卻未能取得，此時營利事業得以可比較未受控交易之連續前三年度平均數代替之。



#### 六、 常規交易範圍原則

獨立企業間常規交易價格，通常並不會有唯一的價格，而是有一定的常規價格區間，即常規交易範圍。因為在尋找可比較未受控交易之際，通常難已找到唯一具有相當可比較程度之未受控交易<sup>296</sup>，故是由全部可比較未受控交易得到一定之常規交易範圍。依照我國移轉訂價查核準則第 7 條第 1 項第 5 款，所謂常規交易範圍，係指二個或二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常規交易結果之範圍。若受控交易之交易結果落於常規交易範圍內，視為符合常規，若落於常規交易範圍外，此時即有必要予以調整，而按我國法之規定，調整至所有可比較未受控交易結果之中位數或多年度平均數之中位數。

惟如果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，以可比較未受控交易結果之第二十五百分位數至第七十五百分位數之區間為常規交易範圍（如果是使用多年度資料，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）。

### 第二項 常規交易方法

目前我國移轉訂價查核準則所明文揭示的常規交易方法，包括可比較未受控價格法、可比較未受控交易法、再售價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法，然常規交易方法的擇定與採用，應先對受控交易當事人之功能及交易條件等情況進行分析，依據分析結果尋找企業內部之未受控交易或外部之未受控交

<sup>296</sup> 若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，此時得例外不適用常規交易範圍，以該結果決定受控交易之常規交易結果，即不適用常規交易範圍判斷是否符合常規，而直接以該受控交易作為常規交易結果，判斷是否符合常規。

易主體與交易，再以可比較原則判斷未受控交易主體與未受控交易之可比較程度，藉由受控交易類型得適用之常規交易原則，交叉反覆檢視擇定未受控交易中可比較程度最可信賴者作為最適常規交易方法<sup>297</sup>。故並非所有的常規交易方法都可適用於集團內部服務之交易，應根據受控交易類型選擇得適用的常規交易方法（如下表），且需擇定信賴度最高的最適常規交易方法。

表格 3 交易類型得適用之常規交易方法

交易類型 常規交易方法	有形資產 移轉及使用	無形資產 移轉及使用	服務提供	資金使用
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)	✓	✓	✓	✓

資料來源：財政部北區國稅局營利事業所得稅移轉訂價制度宣導手冊

適用於服務提供之常規交易方法，根據移轉訂價查核準則第 12 條，包括：可比較未受控價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法以及其他經財政部核定之常規交易方法。本文將依次就集團內部服務可能得適用常規交易方法進行介紹。

<sup>297</sup> 李梅英，前揭註 11，頁 76。

## 一、 可比較未受控價格法

可比較未受控價格法，係以非關係人於可比較情況下，從事服務之提供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（移轉訂價查核準則第 14 條第 1 項）。即將關係企業間所合意之服務價格應為與第三者間之在服務交易市場可能之合意價格。此方法又可以分為兩種<sup>298</sup>：

### （一） 與內部價格之比較

將納稅義務人與關係企業間之服務交易價格與納稅義務人與獨立第三人間之服務交易價格進行比較。此方法是透過納稅義務人自己內部交易的資訊，即其與關係企業交易之價格以及與非關係人交易之價格，來操作可比較未受控價格法。

### （二） 與外部價格之比較

將納稅義務人與關係企業間之服務交易價格與同業間所合意之服務交易價格（即兩個獨立的非關係企業間之服務交易價格）進行比較。此方法應是與外部交易進行價格比對，因此會需要使用到外部資料來操作可比較未受控價格法。

評估可比較未受控價格法之適用性時，應考量第八條第一項規定之因素，尤應特別考量從事受控交易之營利事業與非關係人之交易標的資產或服務之特性、契約條款及經濟情況之差異，其間如有差異，應就該等差異對常規交易價格之影響進行合理之調整，其無法經由合理之調整以消除該等差異者，應依採用其他適合之常規交易方法（移轉訂價查核準則第 14 條第 2 項）。即可比較未受控價格法相當強調受控交易與未受控交易之可比較性，兩者間存在無法消除的差異，即不適合採用此法。

<sup>298</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 266。

## 二、 成本加價法

成本加價法，係指自非關係人之服務成本或自行提供服務之成本，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（移轉訂價查核準則第 17 條第 1 項及第 5 項）。即營利事業正常取得之服務的成本價，加計通常的利潤（通常毛利），作為關係企業交易之對價。其計算公式如下：

常規交易價格＝自未受控交易人購進之服務成本或自行提供服務之成本 $\times$ (1＋可比較未受控交易成本加價率<sup>299</sup>)

評估成本加價法之適用性時，除考量可比較分析中影響價格或利潤之因素外，應特別考量影響成本加價率之因素，包括執行之功能、承擔之風險、契約條款、交易內容是否包含無形資產、成本結構，如機器、設備已使用之年數、商業經驗、管理效率以及會計處理之一致性。營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在以上因素之差異，應就該等差異對成本加價率之影響進行合理之調整，其無法經由合理之調整以消除該等差異者，應依採用其他適合之常規交易方法（移轉訂價查核準則第 17 條第 4 項及第 5 項）。

## 三、 可比較利潤法

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（移轉訂價查核準則第 18 條第 1 項）。

<sup>299</sup> 可比較未受控交易成本加價率，指從事受控交易之營利事業自非關係人購進或自行提供之同種類服務，銷售予非關係人之成本加價率（＝毛利／購進之成本或自行製造之成本）；其無此成本加價率者，得以執行功能、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服務，提供予非關係人之成本加價率為準。即可比較未受控交易成本加價率可參考內部交易之可比較資料，亦可參考外部交易之可比較資料。



本法是以受測個體及受測活動為基礎，並依照可比較原則尋找與受測個體之受測活動最相近的營業活動作為可比較未受控交易，並以其利潤指標，界定常規交易之範圍。所謂受測個體，應以受控交易之參與人中，能取得可信賴之可比較未受控交易資料，且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，其調整結果最可信賴者；即會應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，或雖擁有該資產但與可比較未受控交易所擁有之無形資產或特有資產類似之參與人，為最適之受測個體。而受測活動，則是指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。

可比較未受控交易之利潤率指標可能包括：

（一）營業資產報酬率：以營業淨利<sup>300</sup>為分子、營業資產為分母所計算之比率。

（二）營業淨利率：以營業淨利為分子、銷貨淨額為分母所計算之比率。

（三）貝里比率：以營業毛利為分子、營業費用為分母所計算之比率。

（四）成本及營業費用淨利率：以營業淨利為分子，銷貨成本或營業成本與營業費用<sup>301</sup>為分母所計算之比率。

（五）其他經財政部核定之利潤率指標。

應依照受測個體之受測活動性質<sup>302</sup>、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以及使用該指標之可信賴程度，決定應從上開五種中

<sup>300</sup> 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。

<sup>301</sup> 成本及營業費用淨利率之計算過程中，不需區別營業成本與營業費用，得排除因各國會計原則差異，而影響可比較對象之選定，可增進營利事業取得未受控交易資料之可比較程度及其所使用之資料與假設之品質。

<sup>302</sup> 如利潤率指標之分母與受控交易有關，即不宜選用該利潤率指標，舉例如下：營業淨利率，係以營業淨利為分子、銷貨淨額為分母所計算之比率，故不適用於銷貨之受控交易；成本及營業費用淨利率，係以營業淨利為分子、成本及營業費用為分母所計算之比率，故不適用於進貨或營業費用之受控交易；貝里比率，係以營業淨利為分子、營業費用為分母所計算之比率，故不適用於營業費用之受控交易。參照財政部稅務入口網，

<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/444/8832707097704467997?tagCode=>

擇定何種指標。擇定後，計算其平均利潤率，即分子於特定年限<sup>303</sup>內全部金額之總和，除以同款規定之分母於特定年限內全部金額之總和，以其作為計算可比較營業利潤，並產生常規交易範圍。最後會以受測個體之常規營業利潤，決定受測個體以外同一受控交易其他參與人之常規交易結果。

評估可比較利潤法之適用性時，除應考量可比較分析中影響價格或利潤之因素，另外應特別考量受測個體及受測活動與非關係人及其所從事相關活動之因素，包括影響二者間可比較程度之因素（例如：如執行之功能、承擔之風險、使用之營業資產、相關之營業、交易標的資產或服務之市場、營業規模、位於商業循環或產品循環之階段）、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以及會計處理之一致性。

#### 四、 利潤分割法

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，或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，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（移轉訂價查核準則第 19 條第 1 項）。本法是將關係企業交易之當事人雙方的營業利潤予以合計，再按其貢獻度（可能是支出之費用、所使用資產等等）比例分配營業利潤，作為彼此間之交易價額。

利潤分割法又可分為兩種：可比較利潤分割法和剩餘利潤分割法。

（一）可比較利潤分割法：以未受控交易各當事人之分配比例，作為受控交易中各當事人所應分配之盈利利潤的基礎。本法強調可比較性，須找到交易之兩

---

（最後瀏覽日：05/19/2020）。

<sup>303</sup> 原則上為能足以反映出可比較未受控交易之合理報酬，應採連續三年度（交易當年度及前兩年度）之資料，若營利事業於辦理交易當年度營利事業所得稅結算申報時，未能取得交易當年度可比較未受控交易資料者，得以不包括當年度之至少連續前三年度資料為基礎。

造當事人在功能、風險方面都與受控交易兩造當事人具有可比較性之獨立企業，故在稽徵實務上較為困難。

(二) 剩餘利潤分割法：當受控交易之參與人有重要無形資產時，按本法應分為兩步驟，首先，按受控交易之活動，分別計算各受控交易參與人所應分配的常規利潤。接著，將整利潤減除前開常規利潤所得到之餘額，會被假設為是無形資產產生之利潤，並進行第二次的分配，依照各參與人對於無形資產之貢獻比例進行分配。

觀我國移轉訂價查核準則第 19 條，規定利潤分割法應依下列步驟進行：

一、按例行性貢獻<sup>304</sup>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。

二、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。

由此可知，我國立法例上是採取剩餘利潤分割法。而在評估利潤分割法之適用性時，應考量可比較分析中影響價格或利潤之因素，尤應特別考量下列因素：

一、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。二、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。三、會計處理之一致性。四、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。受控交易參與人及其所從事之營業活動，與非關係人及其所從事相同或類似之營業活動間，如存在第一款至第三款因素之差異，應就該等差異之影響進行合理之調整，其無法經由合理之調整以消除該等差異者，應依採用其他適合之常規交易方法。

<sup>304</sup> 所稱例行性貢獻，指非關係人對於相同或類似營業活動之貢獻，其以可資辨識市場公平報酬之營業活動為基礎。

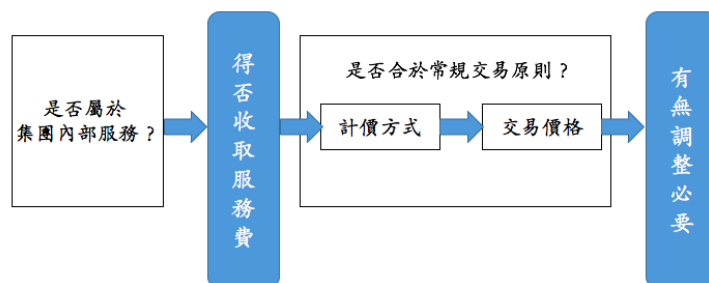
## 五、 其他方法

根據移轉訂價查核準則第 12 條，適用於服務提供之常規交易方法，除了明文揭示可比較未受控價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法外，尚包括其他經財政部核定之常規交易。此概括條款是為日後能因應國際間移轉訂價之發展，授權財政部得以行政命令增加新的常規交易方法。

## 第三節 OECD 移轉訂價指導原則

OECD 移轉訂價指導原則第七章將集團內部服務之認列分為兩個層次觀察，首先是前一章所提及以利益測試判斷，是否真的存有所謂的集團內部服務，一旦經肯認定有提供集團內部服務之事實得收取對價，即得進入下一步，檢視集團內部服務所收取之對價是否符合稅法目的之常規交易原則<sup>305</sup>。所謂符合稅法目的之常規交易原則，依照 OECD 在移轉訂價指導原則之見解，認為係指集團內部服務費應為在類似情況下獨立企業間會收取或接受的對價。也就是，集團內部服務交易不得僅因交易係在關係企業間進行，而與獨立企業間進行類似交易在稅法上有差別待遇，兩者應相同<sup>306</sup>。而是否符合常規交易原則又可以從兩個面向觀察：服務費用之計價方式、服務報酬之計算。

圖表 17 OECD 認定集團內部服務費之步驟



圖片來源：本文自製

<sup>305</sup> OECD, *supra* note 2, 320 & 326 para. 7.5 & 7.19.

<sup>306</sup> *Id.* at 326 para. 7.19.

## 第一項 服務費用之計價方式

為了要能確定實際收取的服務費用金額，稅捐機關需要先確定關聯企業間在計價上實際做了哪種交易安排，以便於稅捐機關能了解費用是如何計算和產生<sup>307</sup>。

OECD 移轉訂價指導原則指出了兩種計價方式：

### 一、 直接計價法

如果特定服務是該企業重要業務內容之一，該項服務不只提供給關係企業，亦會以類似的方式提供給獨立企業，此時就可以假設跨國企業有能力得以個別交易為基礎進行計價，例如：得藉由比對該企業與第三人之訂定契約中的工作內容、收費基礎或相關花費等的紀錄，在此假設前提下，跨國企業即應採取直接計價法（direct-charge methods），即按特定服務之提供個別請求支付報酬費用，逐一按各服務進行認定<sup>308</sup>。

在採取直接計價法的情況下，集團內部服務的交易安排較容易被辨識，包括服務內容（the service performed）以及付費基礎（the basis for the payment），因此直接計價法又被認為具有稅捐稽徵便利性之優點，便於稽徵機關進行服務費是否符合常規交易原則的判斷<sup>309</sup>。然而並非所有的情況皆適合採取本法，例如：該企業很少提供此類服務給獨立企業，或是提供此類服務給獨立企業並非該企業之核心業務時，即不適合使用直接計價法<sup>310</sup>。

### 二、 間接計價法

當直接計價法在現實上難以採行時，跨國企業只能改採其他方式計算由母公司或集團服務中心提供之服務的費用，即會需要一定程度的估算（estimation）或概算（apportionment）的分配（allocation）及分攤（apportionment）方法，作

<sup>307</sup> *Id.* at 326 para. 7.20.

<sup>308</sup> *Id.* at 326-327 para. 7.22.

<sup>309</sup> *Id.* at 326 para. 7.21.

<sup>310</sup> *Id.* at 326-327 para. 7.22.

為基礎計算出合於常規交易原則之費用，此通常被稱為「間接計價法」(indirect-charge methods)，只要在充分考量服務對象所接受到的服務價值以及於獨立企業間提供類似服務的程度下，此種計價方法應為法所容許<sup>311</sup>。

OECD 移轉訂價指導原則有指出兩種情況，有適用間接計價法之必要：第一種是當無法量化提供給各關係企業的服務價值，故只能以估計和推算進行計算。這樣情形可能發生在集團集中進行促銷活動的時候，像是國際性博覽會、國際性報刊或其他集中廣告活動，這些活動都會影響到集團內許多關係企業的商品製造及銷售數量，對於各關係企業具有商業或經濟價值，而屬於集團內部服務應予以認列，但又難以直接量化出提供給各關係企業的價值；第二種則是若要個別紀錄或分析各服務收受方所接受到的服務產生的行政作業成本將會過重，與活動本身價值產生失衡時，此時即應以成本分配的方式對潛在可能受益的關係企業計算服務的價格，惟為了符合常規交易原則，分配成本的方式應與獨立企業間會願意接受的分配結果一致<sup>312</sup>。

不過，間接計價法之具體分攤方法會依個案商業性質而定，但通用之原則為間接計價法（1）應有防止人為操作之機制；（2）依循健全會計原則；（3）計算之費用或分配之成本應與服務接受方實際或合理預期獲得的利益相當<sup>313</sup>。且分配方法應使用能適當衡量並易驗證的基準（例如：營業額、員工數）或者以活動本身作為基準（例如：訂單量），但具體採取何種分配基準（allocation key）始為適當，還是應視服務性質與使用情況。舉例而言，若為薪資管理服務，員工人數會較營業額更具有相關性；而若為電腦支援服務的待命費用則應依集團成員電腦設備支出所佔比例作為分攤標準<sup>314</sup>。

<sup>311</sup> *Id.* at 327 para. 7.23.

<sup>312</sup> *Id.* at 327-328 para. 7.24.

<sup>313</sup> *Id.* at 327 para. 7.23.

<sup>314</sup> *Id.* at 328 para. 7.25.

關於分配基準，2017 年版的聯合國移轉訂價實務守則（United Nations Practical Manual on Transfer Pricing）有提出近一步的說明，包括其擇定要求以及示例，本文認為得一併參考之。



1. 分配基準應符合四個要件，使符合常規交易原則<sup>315</sup>：

（1）可被衡量（measurable）；

（2）與服務種類應具有相關性，即提供一項合理基準，可以用來衡量涉及關係企業能從該服務獲取的預期利益所佔的比例份額；

（3）跨國企業對於分配基準的擇定應具有一致性；

（4）分配基準應予以文件記載說明（documented）。

2. 分配基準得包括以下幾種<sup>316</sup>：

（1）銷售額（sales）；

（2）毛利或淨利（gross or net profit）；

（3）製造量或銷售量（units produced or sold）；

（4）員工數或全時約當數（full-time equivalent, FTE）；

（5）薪資（salaries）或工資（wages）；

（6）資訊科技技術使用者人數；

（7）辦公空間或空間因素（factor space）；

（8）資本（capital）；

（9）營運費用（operating expenses）；

（10）電腦數量。

<sup>315</sup> United Nations, *supra* note 3, at 260.

<sup>316</sup> *Id.* at 260-261.

3. 常見跨國企業對於特定服務會選擇使用分配基準<sup>317</sup>：

- (1) 資訊科技服務：電腦數量；
- (2) 業務管理軟體服務：授權數量；
- (3) 人資服務：員工數；
- (4) 健康與安全服務：員工數；
- (5) 員工訓練服務：員工數；
- (6) 稅務與會計服務：銷售額或報表的規模大小；
- (7) 市場行銷服務：對於獨立第三人的銷售額；
- (8) 車隊管理服務：車輛數。



## 第二項 服務費用之計算

集團內部服務的常規交易價格應同時考量提供服務的企業以及接受服務的企業雙方，考量的因素應包括接受服務企業所接受的服務價值、可比較的第三人（獨立企業）在類似情況下願意支付的對價以及服務提供方的成本。

### 一、 常規交易方法

而集團內部服務之價格是否符合常規交易價格，應依循移轉訂價指導原則第一章到第三章中所介紹之常規交易方法來認定，包括可比較未受控價格法（comparable uncontrolled price method）、再售價格法（resale price method）、成本加價法（cost plus method）、交易淨利潤法（transactional net margin method）、利潤分割法（transactional profit split method）。就此部分的說明，因 OECD 相關說明較為少，為能更全面性的介紹相關常規交易方法之使用，本文會以 OECD 架構進行介紹，並佐以聯合國移轉訂價實務守則的相關建議進行說明，合先敘明。

<sup>317</sup> *Id.* at 261.



集團內部服務若依照 OECD 移轉訂價指導原則之方法尋找最適常規交易方法，通常最後會選擇採用比較未受控價格法以及其他以成本基礎的方法（cost based method），包括成本加價法、以成本為基礎的交易淨利潤法（TNMM），對於具有高附加價值的整合性利益的服務時亦可能會使用到利潤分割法（profit split method）<sup>318</sup>。此處應注意的是如果關係企業提供服務，其所扮演的角色僅為代理（agent）或中介（intermediary）時，此時應採納成本基礎的常規交易方法，而且此時收益或加價應是針對其代理功能，而非服務本身<sup>319</sup>。以下將會針對 OECD 使用各常規交易方法認列集團內部服務適用情形進行介紹。

（一）可比較未受控價格法（comparable uncontrolled price method, CUP）

所謂的可比較未受控價格法，是對於受控交易中服務移轉的對價與可比較未受控交易在類似情況下服務移轉的對價進行比較，如兩者之價格有不同，即不合常規交易原則，應以非受控交易的價格取代受控交易之價格。此種常規交易方法之採用所選擇之未受控交易與受控交易間應以具有高度可比較性（comparability）為前提，即應符合以下兩要件之一<sup>320</sup>：

（1）進行比較的受控交易與非受控交易間或從事交易的企業間所存在的差異均不會重大到會影響公開市場價格的程度；

（2）有辦法藉由合理準確的調整，消除此種差異的實質影響。

因此當跨國企業中服務提供方所提供給關係企業的服務，在類似條件下亦會提供相同的服務給獨立企業，或者是集團中服務收受方有從關係企業或獨立企業收受相同或類似的服務時，此時因具有內部可比較對象（internal comparables），可比較未受控價格法可能就會是最適的常規交易方法。另外，在部分情況下，亦

<sup>318</sup> United Nations, *supra* note 3, at 250.; *Id.* at 329 para. 7.31.

<sup>319</sup> *Id.* at 330 para. 7.34.

<sup>320</sup> *Id.* at 101 para. 2.14. & 2.15.

有可能取得外部可比較未受控價格，而得適用可比較未受控價格法，例如：當服務提供方只純粹提供集中化服務給集團內部成員<sup>321</sup>。



## （二）成本加價法（cost plus method）

成本加價法側重的是服務提供方的測試，其基本精神就是服務提供方在提供給關係企業服務的受控交易的成本，應根據其執行的功能、承擔的風險、使用的資產和市場條件獲取適當的利潤。在此法下，只要能將成本進行適當利潤加價，加價後的金額，即可被認為是常規交易價格。而所謂的適當利潤，係指服務提供方在受控交易所賺取的利潤（此處的利潤是毛利潤，即 gross profit），應是參考該服務提供方在可比較未受控交易所賺取之利潤定之（具有內部可比較性，即 internal comparable）。此外，獨立企業在可比較交易所應獲取得利潤，亦可作為參考指標（具有外部可比較性，external comparable）<sup>322</sup>。

因為可比較未受控價格法需要受控交易與未受控交易有高度的可比較性，而服務本身又具有異質性，因此通常沒辦法適用可比較未受控價格法來判斷是否符合常規交易原則。此時，跨國企業即會考慮採用成本加價法，此法相較於可比較未受控價格法，受控交易與未受控交易間的可比較性要求較低。因此當所涉及的活動本質、所使用的資產和承擔的風險與獨立企業間所從事的活動具有可比較性，但卻無法適用可比較受控價格法時，成本加價法可能就會是最適的常規交易方法。

雖然成本加價法對於受控服務交易與非受控服務交易的可比較性要求，相對於可比較未受控價格法較低，但是要採用此法受控交易中的服務仍應與非受控交

<sup>321</sup> *Id.* at 329 para. 7.31.; United Nations, *supra* note 3, at 251.

<sup>322</sup> *Id.* at 111 para. 2.45. & 2.46.

易中的服務有一定的相似性，不能有會重大影響到公開市場成本加價的差異存在，或者應有辦法藉由合理精準地調整，消除前者差異所產生的實質影響<sup>323</sup>。

另外，應注意的是服務的成本基數（cost base）在受控交易與非受控交易應具有可比較性，即受控交易和非受控交易所包含的成本種類應具有一致性

（consistency）。所謂的服務成本是指產生營業收入的所有成本，包括直接成本（例如：提供服務之員工的薪資費用、員工分紅費用、差旅費、用於提供服務的材料）以及間接成本（例如：機器設備及不動產的折舊費用、租金費用、財產稅、居住費用（occupancy）及其他經常開支費用（overhead costs）、維修費用、保險費、人事費用、會計及薪資管理費用以及其他一般行政及管理費用。成本加價法的採用的前提應先確保關係企業與可比較對象的服務成本所包含的成本種類相同（包含直接成本及間接成本），若作為比較基礎的成本基數不同，將會使成本加價法不可靠（unreliable）<sup>324</sup>。

### （三） 交易淨利潤法（transactional net margin method, TNMM）

交易性淨利潤法是在檢驗納稅義務人從受控交易或 OECD 移轉訂價指導原則第 3.9 到 3.12 段所述應合併觀察之交易<sup>325</sup>中挑選某個適當基數（例如：成本、銷售量、資產），以該基準所實現的相關淨利潤（net profit）為觀察對象。在此法下所謂的常規交易價格是指納稅義務人在受控交易中所賺取的淨利潤指標

（net profit indicator）應建立在類似非受控交易中該名納稅義務人得賺取之淨利潤指標之上（即所謂的內部可比較對象，internal comparables）。而如果無內部

<sup>323</sup> *Id.* at 111 para. 2.45. & 2.46.; United Nations, *supra* note 3, at 253.

<sup>324</sup> United Nations, *Id.* at 253-254.

<sup>325</sup> 原則上常規交易原則應逐筆交易進行檢驗，然而有些情況下，當各筆交易有緊密關聯或有連續關係，可能會導致於無法以單筆交易基礎，而須以將複數交易合併觀察檢驗，例如：長期的商品供給或服務提供的契約。

可比較對象，此時得參考獨立企業在類似交易應賺取的淨利潤（外部可比較對象，external comparables）<sup>326</sup>。

當無法採用成本加價法來檢驗時，像是無法取得類似服務提供方毛利潤的相關可靠信息或受控交易與非受控交易使用的成本基礎不同，此時即可能會採用以成本作為基數的交易淨利潤法。因為交易淨利潤法相較之下，因是以淨利潤為觀察，故對於受控服務提供方與獨立服務提供方因成本基數不同而產生的會計不一致的容忍度較高。而對於集團內部服務，較適合的利潤率指標（profit level indicator）應是「總服務成本收益率」（return on Total Services Costs），即營業利潤/提供服務產生的成本基數。因為獨立的服務提供方提供類似服務的總服務成本收益率理論上是可能取得的，且得作為適用交易淨利潤法時可靠的可比較對象<sup>327</sup>。

#### （四）利潤分割法（profit split method, PSM）

利潤分割法是一種雙向的分析法，適用於兩方或多方關係企業從事受控交易。在此方法下，受控交易產生的利潤應依照各關係企業的相對貢獻度進行利潤分配，而該利潤分配應是獨立企業間在類似情況下亦會採用的分配方式。而相對貢獻度的決定，應根據各關係企業所執行的功能、承擔的風險和使用的資產予以決定。目前利潤分割法有貢獻程度分析法（contribution analysis）以及剩餘利潤分析法（residual analysis）兩種分割方法<sup>328</sup>。

例如：Air Express 是一家物流公司，提供全面性的物流服務，包括國際、國內及指定貨物處理的服務。當涉及到國際交易，通常都會需要集團成員參與，包括由關係企業提供貨物服務。因為國際交易的業務是協助客戶將其貨物從出口

<sup>326</sup> OECD, *supra* note 2, 117 para. 2.64.

<sup>327</sup> United Nations, *supra* note 3, at 255.

<sup>328</sup> *Id.* at 256-257.

國運送到目的國，此業務之進行會包括貨物在客人所在國的承運、將貨物運送至目的國、在港口或機場集貨到最後提供貨物給最後的買家，這些活動分別會透過不同國家的關係企業來進行。在此種狀況下，應適用利潤分割法之剩餘利潤分析法，將所有涉及國家的關係企業產生的總費用相加，並自總收入（gross receipts）扣除後，剩餘的利潤再由起運國及目的國以各 50%的比例分配之<sup>329</sup>。

#### （五）其他方法

OECD 認為跨國企業除了 OECD 移轉訂價指導原則所明文揭示的常規交易方法外，亦保留是用其他方法來決定常規交易價格之空間。然此種狀況限於該個案之事實及情況使用其他方法會比 OECD 所認可的常規交易方法更為適合時始可。因此納稅義務人若使用其他方法，應說明該個案無法採用 OECD 所認可之常規交易方法或為何採用其他方法之適合性會高於 OECD 所認可之常規交易方法，且納稅義務人應備妥相關文據，以說明其價格是如何制定<sup>330</sup>。

#### 二、 對價是否應包含利潤？

關於價格是否得附加利潤這個問題，OECD 移轉訂價指導原則仍是認為應依情況而定。因為在常規交易下，一般獨立企業提供服務時是為了獲取利潤，故多會收取之服務費用會包含利潤，而非僅收取服務成本，故原則上應得附加合理利潤。但有些情況，獨立企業在提供服務時也可能不會從中獲利，此時不加計利潤的對價才是常規交易價格，例如：當服務提供方的預期或實際成本超過市場價格，但基於其他因素考量（服務能更完善服務提供方所提供其他活動，增加其獲利能力），服務提供方仍同意提供該服務。又或者該項服務並非集團內部服務提供方

<sup>329</sup> *Id.* at 257-258.

<sup>330</sup> OECD, *supra* note 2, at 99 para. 2.9.

的日常或經常性的業務活動，只是為了集團而附帶提供。因此集團內部服務的常規交易價格不一定會包含利潤在內<sup>331</sup>。



### 第三項 低附加價值的集團內部服務採簡易計價法

#### 一、 成本池與成本分攤

對於低附加價值的集團內部服務，OECD 移轉訂價指導原則不再採傳統的常規交易方法，而改採簡化方法。OECD 提出了成本池的概念，以成本分攤的方式（間接計價法）計算服務之對價。依照此法計算的服務對價在 OECD 移轉訂價指導原則下亦會被認為是符合常規交易原則。

第一步跨國企業應先確定其成本池（determination of cost pools）。成本池是以年度為基礎計算，將全集團成員在執行各種低附加價值的集團內部服務的相關成本，如池子般，依服務類型分為不同的成本池，全部聚集在一起。成本包括提供該類服務所產生的直接及間接成本，甚至具有相關性的營業費用也會被納入其中，但如果是僅對執行活動的公司有利的公司內部費用（包括控股公司所進行之股東活動）則不包括在內。另外，因如前所述，簡化方法是以「所有為支援集團成員營運之低附加價值服務的成本應分配於集團成員」為前提設計的特殊方法，因此若低附加價值服務非支援全體集團成員，而是一集團成員專為另一名集團成員提供之服務時，其成本費用應從成本池中排除，其不得納入該服務種類的成本池基數中<sup>332</sup>（此種情形的成本應單獨認定，不採分攤的方式）。

接著，第二步即是進行成本池中成本的分攤，OECD 移轉訂價指導原則指出應由納稅義務人挑選一個或複數個分配基準進行分配，而分配基準的合適性同樣應視服務的性質而定。應注意的是集團內各企業對於同種類服務應採用一致分配基準，且能合理反映出服務收受方預期獲得的利益程度（受益原則），例如：與

<sup>331</sup> OECD, *supra* note 2, at 330-331 para. 7.35 & 7.36.

<sup>332</sup> OECD, *supra* note 2, 339-340 para. 7.56-7.58.

人相關的服務會使用以各公司與總集團的人數比、資訊服務則會以總使用者的比例、車隊管理服務則是使用總車輛比例、會計支援服務使用總相關交易的比例或總資產比。在多數情形，總營業額的比例會是具有關聯性的一個要素。另外，若無正當理由，每一年度對於同種服務應採納相同之分配基準，不能隨便變更之<sup>333</sup>。

## 二、簡化的利潤計算

除屬於 OECD 移轉訂價指導原則第 2.99 段和第 7.34 段之代收付成本（pass-through cost），即提供服務方僅為中介或代理提供服務者之情況外，所有集團服務提供者在成本池的成本原則上皆應採用統一的利潤加價（profit mark-up）比率——5%來計算利潤，不需再進行基準報告（benchmarking study）說明<sup>334</sup>。另外，在低附加價值服務是一集團成員專為另一名集團成員提供之服務之情形（被排除在成本池者），此種情形亦得適用簡化的利潤計算。

綜上所述，低附加價值的集團內部服務費之計算可能有以下兩種情形<sup>335</sup>：

（一）某集團成員專為另一名集團成員提供之情形：提供服務方產生之成本 + 5%利潤加價。

（二）集中化提供服務之情形：各成員依照所採用適當的分配基準對於成本池的成本進行分攤，分攤成本 + 5%利潤加價。

## 第四節 日本集團內部服務費之計算

過去對於集團內部服務之常規交易價格計算，可分為三種：一般的服務交易、附隨於本來業務而提供之服務以及與主要業務活動無關之服務，前者是適用獨立企業間之價格，後兩者則是以總成本費用作為常規交易價格。然日本日本在平成

<sup>333</sup> OECD, *supra* note 2, 340-341 para. 7.59-7.60.

<sup>334</sup> OECD, *supra* note 2, 341 para. 7.61.

<sup>335</sup> OECD, *supra* note 2, 341-342 para. 7.62.

30 年（西元 2018 年）引進了 OECD 移轉訂價指導原則的特殊規範——低附加價值的集團內部服務，故依照日本現行法，集團內部服務費之計算，可分四種情形，分述如下：

### 第一項 服務交易常規交易價格計算之一般原則

根據日本租稅特別措置法關係通達（租稅特別措置法關係通達 66 の 4（8）—6），服務交易得適用獨立價格比準法、原價基準法及其他同等方法<sup>336</sup>，並應根據個案選擇最適切的常規交易方法（即最佳方法，best method）。

目前日本立法例所承認之常規交易方法（獨立企業價格之算定方法），主要承襲 OECD 移轉訂價指導原則所建議之常規交易方法，包括獨立價格比準法（即可比較未受控交易價格法，CUP 法）<sup>337</sup>、再販賣價格基準法（即再售價格法，RP 法）<sup>338</sup>、原價基準法（即成本加價法，CP 法）<sup>339</sup>、利潤分割法（PS 法）<sup>340</sup>及取引單位營業利潤法（即交易淨利潤法，TNMM）<sup>341</sup>。過去獨立價格比準法、再販賣價格基準法與原價基準法，被稱為常規交易方法的基本三法，其他方法只能在基本三法無法適用時才能得以適用。惟隨著平成 22 年（2010 年）OECD 改採最佳方法，日本也在平成 23 年（2011 年）6 月修正其租稅特別措置法，並自同年 10 月 1 日起的年度，常規交易方法改採最適切之常規交易方法，廢止了過去有適用優先順位的立法例<sup>342</sup>。

<sup>336</sup> 同等方法係指在存貨買賣以外的交易，像是有形資產之借貸交易、金錢之借貸交易、服務提供交易、無形資產之授權使用或讓與交易等等類型的交易，準用措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号所揭示之常規交易方法，算定常規交易價格（日本租稅特別措置法關係通達 66 の 4(8)－1）。

<sup>337</sup> 租稅特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号イ。

<sup>338</sup> 租稅特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ロ。

<sup>339</sup> 租稅特別措置法第 66 条の 4 第 2 項第 1 号ハ。

<sup>340</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号 租稅特別措置法關係通達 66 の 4(5)－1。

<sup>341</sup> 租稅特別措置法施行令第 39 条の 12 第 8 項第 2 号到第 6 号、租稅特別措置法關係通達 66 の 4(6)－1。過去日本亦是採可比較利潤法（利益比較法，CPM），然在平成 16 年（2004）日本引進交易淨利潤法取代了可比較利潤法。

<sup>342</sup> 金子宏，前掲註 103，頁 532-533。



惟日本國稅廳強調適用獨立價格比準法及同等方法時，應留意比較對象的服務交易種類、服務提供時期、服務提供期間等等交易條件亦應與受控交易（日本法人與國外關係企業之服務交易）相同；適用原價基準法及同等方法時，比較對象的服務種類應與受控交易之服務種類類似、服務提供的條件應相同<sup>343</sup>，且其算定之常規交易價格會加計利潤<sup>344</sup>。

## 第二項 低附加價值之集團內部服務

如前所述，日本在平成 30 年（西元 2018 年）引進了 OECD 移轉訂價指導原則的特殊規範——低附加價值的集團內部服務，其內容及要件本文已於第三章第四節進行介紹。而針對低附加價值的集團內部服務之計價，日本同樣地也將 OECD 所採用之簡化的計價法一同引進。

依照移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項へ部分之規定，日本法人及國外關係企業所進行符合前開イ到ホ要件者所有的服務（即低附加價值之集團內部服務）應按照服務之內容予以分類。對於各種類的服務，其相關服務提供的總成本<sup>345</sup>應按員工比例、使用資產比例或其他合理方法分配給服務收受方，並且該分配之金額應加計 5% 的利潤，作為該項服務提供的對價金額。

## 第三項 附隨於本來業務而提供之服務

依移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 2 項，若服務是屬於附隨於日本法人或國外關係企業本來業務而提供者，應就其提供服務之總成本（総原価の額）準用<sup>346</sup>原價基準法及同等方法，或取引單位營業利益法及同等方法，決定其常規交

<sup>343</sup> 租税特別措置法関係通達 66 の 4 (8)－6。

<sup>344</sup> 日本國稅廳所發布之「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 26，頁 100-101。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/01/2020）。

<sup>345</sup> 提供服務之總成本原則上應包括與該項服務之提供相關的直接費用，以及按合理分攤基準服務提供部門及支援部門所分配之一般管理費等間接費用。

<sup>346</sup> 常規交易方法之準用係指在不背離常規交易方法的思考方式之下，繼續採用適合該交易內容之合理常規交易方法。當與國外關係企業之交易依法令規定適用常規交易方法，但在尋找可比較

易價格（獨立企業間之價格）。此是因為考量到附隨於本來業務而提供之服務，很難尋找到可比較之非受控交易，故就此類服務之提供的對價計算就不進行利潤加價，直接以其總成本準用原價基準法、取引單位營業利益法或其他常規交易方法<sup>347</sup>。

所謂「附隨於本來業務而提供之服務」，係非該日本法人或國外關係企業之主要業務，而是附隨於該日本法人或國外關係企業本來業務提供或與日本法人或國外關係企業本來業務相關之服務。例如：從海外子公司輸入產品的日本法人，對於該海外子公司製造所使用的設備所進行之技術指導。是否該當「附隨於本來業務而提供之服務」則原則上應以提供服務的目的為斷，但以下情形不該當之：

1. 提供該項服務所需要的費用佔日本法人或其國外關係企業當年度提供服務的成本或費用總額之相當部分；
2. 日本法人或其國外關係企業在提供服務有使用無形資產；
3. 其他該項服務提供之總成本與提供服務之對價被認為有不相當之情形。

#### 第四項 與主要業務活動無關之其他低附加價值集團內部服務

以無法適用移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項（低附加價值集團內部服務）及第 2 項（附隨於本來業務而提供之服務）為前提，依照同條第 3 項規定，若提供之服務符合低附加價值集團內部服務（即移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項イ-ホ）之要件<sup>348</sup>，且與日本法人或國外關係企業之主要業務活動（事

---

對象之未受控交易有困難時，得依照交易的型態，以合理類似的常規交易方法選定可比較交易對象，或者將與可比較交易進行的合理交易作為常規交易價格。因為準用常規交易方法與直接適用常規交易方法相比，其可比較交易對象的範圍會更廣，因此在採用「準用常規交易方法」時，應檢討兩者間之比較可能性。日本國稅廳所發布之「移轉価格税制の適用に当たつての参考事例集」事例 1，頁 10-11。參見日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/01/2020）。

<sup>347</sup> 日本國稅廳所發布之「移轉価格税制の適用に当たつての参考事例集」事例 5，頁 28。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/01/2020）。

<sup>348</sup> 要件包括：（一）該項服務的提供是屬於支援性質，且與關係企業任何一方所屬企業集團核心業務無直接關聯性；（二）在提供服務時，無使用關係企業任何一方所持有或從他人取得授權

業活動の重要な部分)無關者，其相關服務提供的總成本應按員工比例、使用資產比例或其他合理方法分配給服務收受方，作為該項服務提供的對價金額，不加計利潤。

所謂「主要的業務活動」係指日本法人或國外關係企業獲取利潤有重大貢獻之活動，或企業成敗的決定性活動<sup>349</sup>。另外，若有以下情形，不得適用本條規定<sup>350</sup>：

1. 提供該項服務所需要的費用佔日本法人或其國外關係企業當年度提供服務的成本或費用總額之相當部分。相當部分是指佔提供服務方總成本或費用總額50%以上；

2. 其他該項服務提供之總成本與提供服務之對價被認為有不相當之情形，即提供之服務若對於服務收受方有重大經濟或商業價值（高附加價值），此時即不適合以總成本作為服務之對價。

## 第五節 我國集團內部服務計價法制之建置

### 第一項 比例分攤方式計價在特定情況下亦符合常規交易原則

#### 一、 比例分攤計價法屬於推計課稅之方法之一

以比例分攤方式計算成本費用在我國最典型之例子為我國所得稅第 24 條後段，其規定：「所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤」，

---

使用之無形資產；（三）服務提供方在提供服務時，無承受、管理、創造重要的風險；（四）服務的內容非以下所揭示之業務：1. 研究開發 2. 製造、販賣、採購原物料、物流或行銷 3. 金融、保險或再保險 4. 天然資源的開採、探勘或加工（五）此項服務或同種內容的服務不會在非關係人間進行。

<sup>349</sup> 日本國稅廳所發布之「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 26，頁 104。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/02/2020）。

<sup>350</sup> 日本國稅廳所發布之「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例 26，頁 104。參考日本國稅廳網頁，<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>（最後瀏覽日期：06/02/2020）。

而所謂的合理分攤則是規定於營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法中，就營業費用之分攤，該辦法第 3 條第 1 款規定：「（一）營利事業因目的事業主管機關規範而分設部門營運且作部門別損益計算者，得選擇按營業費用性質，以部門營業收入、薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為基準，分攤計算之。其未經選定者，視為以部門營業收入為基準。其計算基準一經選定，不得變更。如同一部門有應稅所得及免稅所得，或有二類以上之免稅所得者，於依本目規定分攤計算後，應再按部門之免稅收入占應稅收入與免稅收入之比例或免稅收入占全部免稅收入之比例分攤計算之。（二）營利事業非因目的事業主管機關規範而分設部門營運或未作部門別損益計算者，應按各該款免稅收入淨額占全部營業收入淨額及非營業收入合計數之比例為基準，分攤計算之。」，我國稅法上對於所得額涉及應稅所得及免稅所得，允許除了可直接合理明確歸屬者，個別歸屬認列外，尚可以按比例分攤法做合理之分攤。此比例分攤法被認為是基於稽徵經濟原則之推計的分攤規定，即運用了推計課稅<sup>351</sup>的方法來進行分攤<sup>352</sup>。

集團內部服務費用以比例分攤方式計價亦是相同的概念，且此種計價方式已為國際間所採納。在跨國集團集中化管理的趨勢下，為降低集團成本，使集團資源的運用更有效率，跨國集團現多採集中管理的模式，統一由集團某一成員提供服務給其他集團成員，但在此情況下可能會產生無法量化給各關係企業的服務價值，又或者是要個別紀錄或分析各服務收受方所接受到的服務產生的行政作業成

<sup>351</sup> 推計課稅為核實課稅相對的稽徵方法，核實課稅是按實際發生的情形核定稅捐客體之有無及稅基之計算，推計課稅則依據間接證據認定課稅事實，間接證據之引用原則上應以納稅義務人違反直接證據方法產生或保存之協力義務為前提，惟如法律另有明文規定時，即便無協力義務之違反，稅捐機關亦得例外推計課稅，但是此種情況下，應賦予納稅義務人得選擇核實課稅或推計課稅的權利。得參見黃茂榮（2015），《稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊增訂三版）》，3 版，頁 267-269，台北：植根。

<sup>352</sup> 黃茂榮，前揭註 351，頁 406、447-448；黃茂榮（2016），〈稅捐稽徵經濟原則及其司法審查〉，財團法人資誠教育基金會、葛克昌、張富強、吳德豐(等著)，《稅務爭訟與納稅人權利保障暨 2015 台灣最佳稅法判決》，頁 81、102，台北：元照；陳心儀（2008），《綜合證券商之成本費用分攤爭議與實務》，頁 47，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。

本與服務價值本身失衡之情形，故 OECD 在移轉訂價指導原則認為當直接計價法在現實上難以適用時，得以間接計價法計算集團內部服務之對價，即以合理分攤基準去分配或比例分攤計算服務收受方之服務費用<sup>353</sup>。只要分配成本費用的方式是獨立企業間亦會接受及採用者，亦應認為符合常規交易原則。日本更於其立法上針對價值較低之服務（包括低附加價值之集團內部服務以及與主要業務活動無關之低附加價值集團內部服務），直接明文規定其計價應採比例分攤之方式。

惟基於量能課稅原則，原則上應核實課稅，既分攤方式是稽徵經濟原則下而為之推計課稅，其適用應符合稽徵經濟原則之適用前提：稽徵成本過高、納稅義務人違反協力義務，或因客觀因素導致證據方法之取得實際上有困難<sup>354</sup>，即 OECD 移轉訂價指導原則所言：有無法量化各關係企業之服務價值或量化成本過鉅之情況下始得為之。因此若特定服務係屬該營利事業之主要業務，其除了提供給關係企業外，亦有提供給獨立企業（第三人），此時即應適用直接計價法，不得適用間接計價法。只有在無法核實課稅或核實課稅有利益失衡的情況下，才得以比例、概括的方式去推估服務費用。

綜上所述，若有母子公司約定服務之交易價格按比例計算費用，不宜直接否認其費用之認列，應先調查是否有集團內部服務提供或是服務型成本分攤協議之存在之事實，若肯定，該筆費用即應予認列。至於如何認列應視該筆服務費之計算是否符合常規交易原則，若有不合營業常規之情事，其效果也僅是調整稅捐負擔，不應否定其費用之認列。至於是否符合常規交易原則，應視該項服務提供之契約安排是集團內部服務，抑或是服務型成本分攤協議，分別適用其所建立之常規交易原則相關檢驗方法。就集團內部服務而言，間接計價法要符合常規交易原

<sup>353</sup> 相同見解見陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 480。

<sup>354</sup> 黃茂榮，前揭註 351，頁 404；黃茂榮，《稅務爭訟與納稅人權利保障暨 2015 台灣最佳稅法判決》，前揭註 352，頁 79-80。

則，重點在於計算之費用或分配到的成本應與服務接受方實際或合理預期獲得的利益相當，因此所採用合理分攤基準之擇定即成為關鍵。

## 二、 合理分攤基準

合理分攤基準在法律上屬於不確定法律概念之規範性概念<sup>355</sup>，曾有實務見解提出所謂「分攤」係指成本發生與成本標的事實上無法建立明確之因果關係，故客觀上並不存在絕對正確之分攤方法，而各分攤方式之選擇，僅在程度上具相對正確性，且往往涉及價值判斷，故所謂「合理分攤標準」，毋寧認係高度價值判斷及目的性選擇之結果<sup>356</sup>。

參照營所稅查核準則第 70 條規定「中華民國境內之外國分公司，分攤其國外總公司或區域總部之管理費用，經查符合下列規定者，應予核實認定……」、「前項分攤管理費用之計算，應以總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之營業收入百分比，為計算分攤標準。其有特殊情形者，得申報該管稽徵機關核准，採用其他合理分攤標準。」，可知除了免稅所得和應稅所得之成本費用分攤外，就共同支出之營業費用我國亦有採納合理分攤基準之立法例，又被稱為「合理分攤標準」。就此條規定之「合理分攤標準」，實務曾有判決表示：「分攤」為量能課稅對稽徵經濟原則作出退讓之設計及例外解釋從嚴之法理，是稽徵機關自有解釋判斷之權限<sup>357</sup>，法院似認為對於此不確定的法律概念，稅捐稽徵機關享有判斷餘地，因此稽徵機關對營所稅查核準則第 70 條第 2 項規定之「合理分攤標準」具有較大之解釋空間。於上開案件中，稅捐機關主張合理分攤標準應遵守「成本收益配合原則」，而管理費用多寡，與風險承擔及收入高低之相關性較高，

<sup>355</sup> 不確定法律概念係指法規範中構成要件之用語或其法律概念具有多重意涵，文字使用其內涵不明確，無法定義，僅能描述其概念。而其又可分為描述性概念（依一般人之知識或經驗得加以推斷者）及規範性概念（其概念本質非現實，居由專門知識進行價值判斷者）。參見林明鏞（2018），《行政法講義》，6 版，頁 109，台北：新學林。

<sup>356</sup> 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1191 號判決。

<sup>357</sup> 參見最高行政法院 100 年度判字第 1284 號判決。

或與員工之職能相關，與員工人數（絕對數目）多寡無關，以員工人數計入其分攤公式，將削弱其分攤與收入配合之強度，而與「成本收益配合原則」相違，其分攤損費後計算之損益，將因此無法正確反映其應盡納稅義務，因此並非合理之分攤方式，否准了納稅義務人之申請。然納稅義務人則主張合理分攤標準應以「受益原則」為合理性之判斷，而非「成本收益配合原則」。如我國就服務費用計價亦立法明文引進或透過行政解釋承認間接計價法，勢必進一步也會面臨到如何認定是合理分攤基準（標準）的問題，透過過去實務上對於合理分攤標準之爭議的釐清，有助於釐清未來應如何適用相關規範。

首先，稅捐稽徵機關是否對於「合理分攤標準」此一不確定概念有較大解釋權限？此是否為判斷餘地，法院應尊重稅捐稽徵機關之見解，而給予稅捐機關較大解釋空間？再者，合理分攤標準應以何種原則進行合理性判斷？「受益原則」抑或是「成本收益配合原則」？

就第一個問題，本文認為立法者使用不確定法律概念時，就行政機關所為之判斷，原則上法院得進行完全審查，只有在例外就高度屬人性、技術性及經驗性事項而構成判斷餘地者，法院才需要尊重行政機關之判斷<sup>358</sup>。有學者將實務上構成判斷餘地之事項予以例示，共有七種情形<sup>359</sup>：

- （一） 考試成績之評定
- （二） 具有高度屬人性的決定（能力、資格、品行）
- （三） 由社會多元利益代表或專家組成的委員會做成之決定
- （四） 由獨立行使職權的委員會作成之決定
- （五） 教師升等
- （六） 自治事項

<sup>358</sup> 林明鏘，前揭註 355，頁 123。

<sup>359</sup> 林明鏘，前揭註 355，頁 123-130。

### （七） 具有高度政策性決定

查所謂「合理分攤標準」明顯非上述七種情形，其既非具有高度屬人性之事項，亦非自治事項，也並非專家或獨立行使職權組成之委員會所作成之決定。法院於判決中表示其他合理分攤標準「需要會計或稅務等專門知識，方能進行判斷」<sup>360</sup>，似認為該不確定概念為涉及專業性事項，難道納稅義務人所聘請之稅務人員和會計師即不具專業性？故本文對於此處稅捐機關到底是否存有判斷餘地有極大存疑。退步言，即便如法院判斷所述，認為存有判斷餘地，然根據司法院釋字第 218 號理由書謂「……依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則……，財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理。」可知推計課稅是針對納稅義務人之所得額進行估計，並以發現及貼近「課稅事實」為目標之核定方法，故推計課稅本質上為課稅事實上推定，而非法律效果的行政裁量，自應容許一般納稅義務人提出反證推翻。司法院大法官解釋第 217 號理由書即論道「對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」故從法理上來看，法院本就可以從事完全的司法審查。有學者亦於其著作闡明：「行政機關所制定之推計課稅準則，只是事

<sup>360</sup> 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1191 號判決。



實認定準則，仍為法律適用時通案基準，即便有立法機關之授權，仍應受法院之完全審查。」<sup>361</sup>。

是以，法院應自行判斷合理分攤標準應依循之解釋原則，而非從一開始就逕自認為稅捐稽徵機關享有較大之解釋權限。

而就第二個問題，就本文之見解，本文認為應以納稅義務人所採之「受益原則」作為合理分攤基準之判斷。參考外國立法例，OECD 移轉訂價指導原則中對於間接計價法所計算之費用或分配之成本應與服務接受方的實際或合理預期的利益相當，此與「受益原則」亦不謀而合。

若要再進一步具體化其「合理分攤基準」之要件，則得參考 OECD 移轉訂價指導原則及聯合國移轉訂價實務守則，包括：

- （一）應使用可被衡量的基準，例如：營業額、員工數等；
- （二）應與服務種類應具有相關性，即提供一項合理基準，可以用來衡量涉及關係企業能從該服務獲取的預期利益所佔的比例份額，例如：如果是資訊科技服務，選用電腦數量就具有相關性；
- （三）跨國企業對於分攤基準的擇定應具有一致性，集團內之成員及各年度應盡量採用相同之分攤基準；
- （四）應搭配文據提示之協力義務，將分攤基準及計算方式於文據中清楚交代及說明。

## 第二項 應按服務特性類型化不同計價方式

### 一、 服務計價類型化之必要性

在採取常規交易原則下，稅法上關係企業間之交易的計價方式應與獨立企業間就類似情況下所為的類似交易相同，因此關係企業間之交易會透過常規交易方

<sup>361</sup> 葛克昌（2009），〈兩稅合一之憲法觀點〉，氏著，《所得稅與憲法》，3 版，頁 225，台北，翰盧。

法及可比較分析等常規交易原則所發展出之評估方法，檢視關係企業間所為之受控交易的結果是否符合營業常規或交易常規。即關係企業間受控交易之計價，包括服務交易，應透過常規交易原則在稅法上予以調整，始能確定最終之計價方式及價格。

然常規交易方法及可比較分析在操作上，需要倚靠資料庫之大量數據以及數據分析，尋找可比較之交易對象在實務操作上具有一定困難度，尤其是服務本身具有異質性的情況下更為困難，因而也造成許多適用上的困難，以及稽徵雙方的衝突，故本文認為如果能透過服務性質類型化計價方式，提高納稅義務人稅務遵循的透明度，且避免稅捐實務上個案認定見解不一的情況。甚至對於特定類型服務亦得允許以較簡易的計價方式，降低納稅義務人稅務遵循成本及稅捐稽徵機關查核成本，創造「稽納雙贏」的局面。

## 二、 集團內部服務計價之類型化

國際間對於集團內部服務計價方式大致會以服務本身價值的高低作為區分標準，對於低附加價值之集團內部服務通常會允許簡化的計價方法。除此之外，是否加計利潤亦是另一個在計價層次上重要的議題，故本文參酌國外學者之見解<sup>362</sup>以及前幾節外國法之立法建議及立法例，將集團內部服務之計價類型化為以下幾種：

### （一） 不加計利潤之集團內部服務

一般而言，企業是以追求營利為目的，企業提供服務也會希望能賺取利潤，而非僅僅只回收成本，因此在常規交易原則下，關係企業間之集團內部服務亦應如此。然在以下幾種情況下，關係企業間之集團內部服務不應加計利潤：

<sup>362</sup> Peng, C. & Petruzzi, R., *supra* note 5, at 331-378.



### 1. 代收付成本 (pass-through cost)

即 OECD 於移轉訂價指導原則第 2.99 段和第 7.34 段所提及，關係企業僅是為集團作為代理或中介，負責安排集團集中外包的活動。換言之，該關係企業從第三方購買服務，並支付價款後，再分別向各集團成員收取各集團成員應分配之服務成本，此時針對向集團成員分別收取的成本是屬於外包活動的成本，不加計利潤<sup>363</sup>。

### 2. 商業策略

獨立企業亦有可能基於商業策略，進行無利潤（即以高於市場價格知實際或預期成本價）之交易。商業策略可能是為了要增加企業整體的獲益，或是該服務之提供主要是為了其他活動提供輔助，故不收取相關利潤。故在這種情況下，關係企業間之服務對價不加計利潤，也是獨立企業所會採取之行動，因而亦符合常規交易原則。

此外，也可能是關係企業基於商業策略，願意以不合比例高於市場價格之成本提供特定之內部服務，而不外包給外部之服務供應商，像是為了保護公司的營業秘密、確保工作交期等等，此時常規交易價格就會是以所支付之高額成本費用作為上限，不再加計利潤。

### 3. 非服務提供方之主要業務，且無法適用間接計價法之低價值服務

稅捐機關有時會允許納稅義務人僅收取服務成本而不加計利潤，即當稅捐機關對於該服務僅能獲取非常少額的稅捐收入，與稅捐機關之查核成本或其他行政負擔不合乎比例時，此時儘管不加計利潤並不符合常規交易原則，惟基於實用性原則，仍可能允許以零利潤認列。對於納稅義務人，使此種服務符合常規交易原則應進行之投入成本，並與該服務所創造之價值並不相符。因此這種計價方式在

<sup>363</sup> 至於，針對該關係企業所執行之代理或中介功能的對價，則應加計利潤。

以下情形不適用：(1) 服務係屬服務提供方之主要業務者；(2) 服務的潛在價值高者；(3) 得適用間接計價法達到常規交易結果者。



## (二) 加計利潤之集團內部服務

### 1. 微幅利潤之集團內部服務

#### (1) 低附加價值之集團內部服務

針對僅具有支援性質，非集團核心業務，對於企業集團並未產生重要價值，且未無創造或使用重要無形資產或承擔具有經濟重要性之風險的低附加價值集團內部服務，許多國家都會在國內法制定特別規則，即所謂之避風港條款（safe harbour rules），簡化該種服務的訂價方式及文據準備義務。

從實用性觀點，對於低附加價值之集團內部服務另行制定避風港條款處理有以下原因：簡化稽徵行政、降低納稅義務人遵循成本、提供稽徵雙方的稽徵透明度及確信度，因此得有效降低稽徵雙方之爭議。然而，避風港條款之使用若各國皆採不同標準，即可能產生雙重課稅或雙重不課稅之風險，因此國際組織近期也紛紛就低附加價值之集團內部服務之避風港條款應如何設計，提出相關建議。

#### (2) 其他低利潤率之服務

若服務不符合避風港條款所定義之低附加價值之集團內部服務者，並不意味該活動一定是高價值服務，事實上，有些服務雖為低價值服務，但仍可能不符合該國法律對於低附加價值之避風港要件，例如：來料代工（toll manufacturing）活動。因此對於這些活動，在決定其常規交易價格時仍應依循常規交易方法為之，並進行基準研究。

### 2. 高附加價值之集團內部服務

如同低附加價值之集團內部服務，就高附加價值之集團內部服務各國亦未有一致的定義，然而高附加價值之集團內部服務原則上會被解釋為是相對於低附價

值的概念。在聯合國之定義下，高附加價值之集團內部服務係指「與跨國企業集團核心業務活動相關之服務，其係為了維持或改善跨國集團企業的獲益能力、成長發展或市場地位，具有產生高價值或會帶來較高邊際利潤者。而在 OECD 定義下則是指「非支援性質、非集團核心業務之一部，能對跨國企業集團產生顯著價值且涉及重要無形資產的開發或創造、承擔重要經濟風險的服務」。就服務種類觀察，通常會被認為是高附加價值的集團內部服務包括製造、經銷、行銷、研發、金融交易、保險、再保險等等。決定服務是否與跨國企業集團之核心業務有關，應是個案中該企業執行的功能、使用的資產及承擔的風險而定，有時甚至需要輔以供應鏈分析決定之。

決定高附加價值服務之常規交易原則，應透過最適常規交易方法之決定之。高附加價值服務的對價需要能反映出其非例行的性質以及其能為企業增加顯著價值的能力，典型使用的常規交易方法包括：使用成本加價法決定加計利潤或使用利潤分割法決定服務提供方之利潤。

### 三、 類型化我國集團內部服務之計價

#### （一） 低附加價值之集團內部服務採簡易計價法

目前我國對於集團內部服務並未如果其他國家區分高附加價值和低附加價值，並採用不同之計價方法，故無論是高附加價值之集團內部服務，抑或是低附加價值之集團內部服務，都是依照可比較分析尋找可比較對象以及最適常規交易方法。

而如同前述，在我國稅務訴訟實務，低附加價值的服務，尤其是集中化服務，往往形成爭議，此類紛爭的爭點是得否以一定比例或固定金額方式認列，本文認為得否認列應經利益測試，一定比例或固定金額是計價層次的問題。就此實務爭議可以觀察到我國移轉訂價立法上的缺漏，母子公司間以比例方式計價集團內部

服務之對價並非即不符合常規交易原則，不應因營所稅查核準則第 70 條之適用主體為外國分公司，就否認外國子公司以比例方式計價之可能。事實上比例計價已是國際間對於集中化提供低附加價值之集團內部服務常見的計價方法，故跨國集團企業若在其他國家都是以此種計價方式，即以成本池進行成本分攤，自然在台灣也基本上會希望能採用相同的方式，若要遵循傳統可比較分析尋找可比較對象即意味著在台灣需花費更多稅法遵循成本，此勢必會降低外商投資意願，故本文在前章已提出我國應引進低附加價值之集團內部服務概念，並就在移轉訂價稅制上為特別規範，其中最重要的即是應引進簡化的計價方式，包括間接計價法以及固定利潤率的做法，並將相關規範於我國移轉訂價查核準則明文化。

## （二） 我國集團內部服務類型化立法建議

首先是法律依據部分，依照目前我國移轉訂價稅制之法規範架構，集團內部服務對價之決定係屬於細節性、技術性事項，故本文認為置於移轉訂價查核準則中規範即可。

而因 OECD 和聯合國所發佈之相關文件，皆屬於立法建議，仍有待各國具體明文化相關規範，故本文建議參考日本對此相關的立法，作為我國集團內部服務類型化立法之借鏡。由本章第四節可知，日本集團內部服務在參考 OECD 於 2015 年 BEPS 行動計畫及 2017 年移轉訂價指導原則對於低附加價值集團內部服務之相關立法建議後，基本上可類型化成四種服務：

1. 一般的集團內部服務：常規交易方法；
2. 低附加價值的集團內部服務：成本池合理分攤+固定利潤率 5%；
3. 附隨本來業務之集團內部服務：常規交易方法+不加計利潤；

4. 其他無法適用低附加價值集團內部服務避風港條款、非附隨在本來業務之集團內部服務且與該法人及國外關係企業之主要業務活動無關的其他低附加價值服務：成本池合理分攤＋不加計利潤。

本文認為我國得參考此架構進行相關立法：

#### 1. 一般的集團內部服務適用現行法規範

一般的集團內部服務，無須進行太大變動，維持現行移轉訂價查核準則第12條規定：「適用於服務提供之常規交易方法如下：一、可比較未受控價格法。二、成本加價法。三、可比較利潤法。四、利潤分割法。五、其他經財政部核定之常規交易方法。」即可，並依照可比較分析、功能分析及基準研究，尋找最適常規交易方法，決定常規交易價格。

#### 2. 低附加價值集團內部服務適用間接計價法及固定 5%利潤率

如前述，我國有必要針對低附加價值集團內部服務另行立法。首先，即應該引進低附加價值集團內部服務之避風港條款，若符合避風港條款之低附加價值集團內部服務，因為服務本身為支援性質，附加價值低，且原則上為關係企業間始存在的集中管理而提供之服務型態，故若進行可比較分析尋找最適常規交易方法，所產生之行政作業成本，和服務本身帶給營利事業的價值，恐有失衡之情事，故應得允許以間接計價法計算服務對價，即得以合理分攤標準進行成本分攤（比例分攤）。參考 OECD 移轉訂價指導原則及日本法，要符合避風港條款下定義之低附加價值應具備以下要件：

（一）支援性服務，非跨國集團企業核心業務；

（二）服務之提供無使用營利事業或關係企業所有或有權使用之無形資產；

（三）服務提供方提供之服務，無承受、管理、創造重大風險。



(四) 服務非屬以下所揭示之交易：

1. 研究開發
2. 製造、販賣、採購原物料、物流或行銷
3. 金融、保險或再保險
4. 天然資源的開採、探勘或加工

(五) 此項服務或同種內容的服務不會在非關係人間進行。

至於符合避風港條款之低附加價值集團內部服務，除得適用間接計價法外，對於此種低附加價值服務，基於實用性原則，一律採用固定利潤率 5%即可。

3. 附隨業務提供之服務不加計利潤或採固定利潤率 5%

在前文類型化中提到不加計利潤的情形包括：代收付成本（Pass-through cost）、特殊商業策略以及非服務提供方之主要業務，且無法適用間接計價法之低價值服務。原則上代收付成本及特別商業策略皆能透過可比較分析及常規交易方法決定常規交易價格，惟第三種情形本身是基於實用性原則，例外允許不符合常規交易原則之零利潤情形存在，故亦應以立法明文規定之。此種第三種情形之適用前提有三：（1）服務非屬服務提供方之主要業務；（2）服務潛在價值不高；（3）無法採用適用間接計價法達到常規交易結果，與日本法上所稱「附隨業務提供之服務」不謀而合。

所謂「附隨於本來業務而提供之服務」，係非營利事業或其國外關係企業之主要業務，而是附隨於營利事業或國外關係企業本來業務提供或與營利事業或國外關係企業本來業務相關之服務，可見其服務潛在價值並不高，在日本法上明文規定提供此種服務所收取之費用不得超過日本法人或其國外關係企業當年度提供服務的成本或費用總額一定比例，且提供之服務無涉及無形資產使用，亦可知潛在之附加價值並不高。若從以 OECD 移轉訂價指導原則體系觀之，此種情形



即所謂集團成員專為另一集團成員所提供的低附加價值服務，因為非集中化管理提供（不得適用間接計價法，應採直接計價法），提供服務成本可為計算。惟因為此種服務潛在價值不高，為營利事業所帶來之利潤亦不高，且此種服務多為僅在集團內部提供，故尋找外部可比較對象決定常規交易利潤所需花費的成本可能會高於服務本身之價值，故外國立法例上亦以較簡易的方式計價。OECD 建議認為此種服務的計價應以提供服務方產生之成本，固定加計 5% 利潤，而日本立法例則是採不加計利潤的作法。而我國欲採用要採固定低利潤率或是直接不加計利潤，本文認為得由立法機關或授權行政機關加以決定，但此種服務之計價確有採簡易計價法之必要。

#### 4. 與主要業務活動無關之之低附加價值集團內部服務

另外，日本法還有一類，即所謂「與主要業務活動無關之其他低附加價值集團內部服務」，日本對於此種服務設有三項要件：

- (1) 不適用移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項（低附加價值集團內部服務）及第 2 項（附隨於本來業務而提供之服務）；
- (2) 符合低附加價值集團內部服務（即移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項イ-ホ）之要件；
- (3) 與日本法人或國外關係企業之主要業務活動（事業活動の重要な部分）無關。

根據日本國稅局修法之公聽會（パブリックコメント）上之說明：「總成本法是國稅局在調查認有必要時得適用之方法，並非法人所得選擇的。」<sup>364</sup>。亦言之，移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 3 項「與主要業務活動無關之其他低附

<sup>364</sup> 山川博樹、新藤菜美（2017），〈「移轉価格事務運營要領」等の一部改正について〉，*《INTERNATIONAL TAXATION》*，38 卷 7 期，頁 52，載於 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/tax/tp/jp-tp-kokusaizeimu-2018-vol38-no7.pdf>（最後瀏覽日期：2021/7/25）。

加價值集團內部服務」是稅捐機關得採用之推計課稅方法，而移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項低附加價值集團內部服務則屬於納稅義務人得主張選擇適用之計價方式，稅捐機關不得自行主張適用<sup>365</sup>。

因此當集團內部服務之性質，如本質上是屬於低附加價值之集團內部服務，而有適用間接計價法之必要，基於實用性原則，即便納稅義務人不主張適用移轉價格事務運營要領第 3-11 條第 1 項低附加價值集團內部服務之簡易計價法，日本法上仍允許稅捐機關，就其相關服務提供的總成本按員工比例、使用資產比例或其他合理方法分配給服務收受方，且不加計利潤，作為該項服務提供的對價金額。本文認為此種立法例亦得為我國參考，因就本質上若有無法適用直接計價法之服務，本即應讓其能以間接計價法推計課稅，更何況現在集中化管理為全球常見經營模式，此種情況會很常見。

---

<sup>365</sup> 山川博樹、新藤菜美，前揭註 364，頁 53。



## 第五章 集團內部交易訂價文書化



多年以來，各國已逐漸形成對於集團內部服務認定的共識，即為前幾章所探討之利益測試及決定交易之對價（集團內部服務費）是否合於常規之方法。如未通過利益測試，稅捐機關可能直接否認整筆服務費認列之必要性；亦可能認訂價不符合常規，而在稅法上調整其法律效果。然而以上空口無憑，稅捐機關往往會要求應提供相關的「文件」，以證明有符合認定標準，而實務上往往納稅義務人即是在舉證層次卡關，並承受不利益之結果。

此部分會涉及到稽徵程序之問題，究竟稅捐機關要求納稅義務人提供文件的依據為何？納稅義務人是否有義務製作、保留和提示這些文件？這些文件所指為何？這些問題應回歸納稅義務人在稅法上稽徵程序中所負擔的協力義務，本章將會從稅法上協力義務之基本概念談起，再進一步針對移轉訂價之相關協力義務進行介紹。接著，透過實務判決案例研究，找出我國集團內部服務交易在實務上認列時，所涉及之相關爭議，並嘗試以外國立法例作為比較法對象，提供本文對於我國移轉訂價文書協力義務之相關立法建議。

### 第一節 移轉訂價文書製作及提出義務

#### 第一項 稅法上協力義務

依行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」，雖我國在行政程序採取職權調查主義，然為能使行政機關在調查證據、闡明事實時能建立在正確且全面的事實基礎上，本於誠信原則以及當事人真實、完整陳述義務，而有必要引進當事人

協力之相關規範，使當事人於行政程序亦負有協助行政機關進行調查之義務（負擔），又被稱為「當事人之協力義務（負擔）」<sup>366</sup>。

惟當事人不願參與程序，法律若無強制規定，原則上僅會產生事實上不利的風險，此時參與的協力義務僅是一項程序法上的責任或負擔，而非真正的法律義務。故當事人協力之定性究竟應構成義務，抑或是僅屬於負擔，應視未盡為協力而生之法律效果為斷，若未為協力會使當事人受到制裁或被強制行政執行，該當事人協力應屬於協力義務；若未為協力僅是會影響到行政機關作成決定之內容，並不因此會直接受制裁或強制執行，則屬於協力義務<sup>367</sup>。例如：行政程序法第 39 條陳述意見以及行政程序法第 40 條提供必要文件，僅是一般性之訓示規範，應屬於協力負擔<sup>368</sup>。

稅務事件為大量行政，每年我國所發生之稅捐，數目龐大且繁雜，但稅務事件的事實與證據資料通常又多發生納稅義務人所掌握、支配的範圍，故若如無納稅義務人協力，難以期待稅捐機關能主動獲知或發現相關事實，並進行職權調查<sup>369</sup>。基於稅務事件類型之特殊性，在比較法上，稅法會課予納稅義務人較高的協力義務，而非提供相關資訊之負擔<sup>370</sup>，亦即稅法上之協力義務會較一般行政法之協力義務範圍更廣，凡納稅義務人在租稅債務關係中作為、不作為及容忍義務<sup>371</sup>皆屬之，其散見於各稅法中，以法律或以法律授權之法規命令為依據，要求納稅

<sup>366</sup> 張文郁（2014），〈論行政程序法上之事實調查（上）〉，《月旦法學雜誌》，227 期，頁 72-74。

<sup>367</sup> 蕭文生（2007），〈論當事人協力義務—以行政執行制度為例〉，《政大法學評論》，95 期，頁 145-146。

<sup>368</sup> 法務部 99 年 1 月 12 日法律字第 0980046943 號函、法務部 102 年 9 月 3 日法律字第 10203508980 號：「按行政程序法第 1 章第 6 節調查事實及證據之規定，乃係針對行政機關調查事實及證據之方法、程序及法則所為之規定，並未課予當事人配合調查之協力『義務』，故當事人未配合調查時，行政機關不得依上開規定實施強制調查，而須有其他法律依據，始得為之。」

<sup>369</sup> 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 23-30。

<sup>370</sup> 陳衍任（2015），〈跨國事務對稅捐程序法的挑戰（上）〉，《稅務旬刊》，2287 期，頁 14。

<sup>371</sup> 陳敏（2019），《稅法總論》，頁 531，台北：新學林。

義務人有協助稅捐機關調查課稅事實或闡明租稅法律關係，包括申報義務、記帳義務或提示文據義務等等。



#### 一、 稅法上協力義務之類型

我國有學者按分類標準，將我國稽徵程序上所規定的協力義務的內容，按各分類標準區分如下<sup>372</sup>：

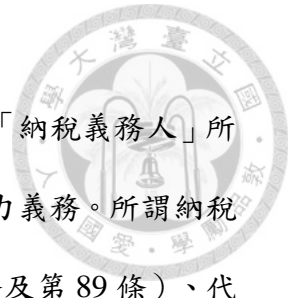
##### (一) 依協力義務產生來源區分

依協力義務內容產生來源是否為法律或法規命令所形塑，得將協力義務區分為「直接之協力義務」及「間接之協力義務」。前者是指協力義務的內容直接是透過法律或法律授權之法規命令所形塑，例如：稅捐稽徵法第 11 條規定依稅法取得之憑證應保存至少五年、所得稅法第 21 條帳簿憑證及會計紀錄之設置及保持義務等等。後者則是指協力義務是先由法律或法律授權之法規命令以抽象方式間接產生，再由稅捐稽徵機關透過下命處分形塑其具體之相關內容，例如：稅捐稽徵法第 30 條及所得稅法第 83 條僅規定稅捐機關調查時有權要求納稅義務人或第三人提示文件，惟具體應提示何文件皆未予以特定，有賴於個案以下命處分形塑協力義務之具體內容<sup>373</sup>。兩者區別實益在於法院審查權限範圍。若屬於直接之協力義務，因是直接基於法律或法律授權之法規命令所形塑，法院僅得依法審判，對於協力義務之依據並不具有審查權限（已屬於違憲層次）；反之，若為間接之協力義務，因是透過僅具有個案規制效力之行政處分所形塑，法院得個案審查各行政處分之合法性<sup>374</sup>。

<sup>372</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 11-16。

<sup>373</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 11-14；蔡朝安、陳柏霖（2018），〈納保法視角下納稅者之舉證責任——以協力義務的概念辯證為中心〉，《會計師季刊》，274 期，頁 24。

<sup>374</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 14-15。



## （二） 依義務主體區分

依負擔協力義務的主體為區分標準的話，又得分為是針對「納稅義務人」所課予之協力義務或是針對「納稅義務人之第三人」所課予之協力義務。所謂納稅義務人以外之第三人包括扣繳義務人（例如：所得稅法第 88 條及第 89 條）、代繳義務人（例如：土地稅法第 4 條）、代徵人（例如：娛樂稅法第 3 條）以及其他依法負有納稅義務之人（例如：稅捐債務之保證人）<sup>375</sup>。兩者之區別實益在於協力義務課徵之正當性理由不同<sup>376</sup>，且既非納稅義務人，在課徵協力義務上亦應受到更多限制，包括第三人應僅負補充性義務、第三人拒絕協力義務之範圍應較廣<sup>377</sup>。

## （三） 依稽徵時間流程區分

依經濟活動或營業活動之時間流程在稽徵程序中的時間進程而區分協力義務，又可分為營業前或營業中之稅籍登記義務、設帳記帳義務、取證存證義務、申報義務、調查協力義務<sup>378</sup>。區別實益在於各階段違反協力義務之稅捐制裁程序不同<sup>379</sup>。

### 二、 稅法上協力義務之合憲性基礎及界線

#### （一） 稅法上協力義務之合憲性基礎

對於稅法上協力義務之課徵，司法院曾作出以下解釋說明其合憲性：

首先是針對納稅義務人，司法院釋字第 537 條理由書論道「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅

<sup>375</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 15。

<sup>376</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 15-16；葛克昌（2011），〈協力義務與納稅人基本權〉，葛克昌(等著)，《納稅人協力義務與行政法院判決》，頁 12，台北：翰蘆。

<sup>377</sup> 葛克昌，前揭註 376，頁 12-13。

<sup>378</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 16；蔡朝安、陳柏霖，前揭註 373，頁 24-25。

<sup>379</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 16。

要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」，揭櫫了稅捐事件的三大特性，包括稅捐事件大量且繁雜、依法應職權調查以及課稅事實與證據資料多掌握在納稅義務人得支配之範圍，並指出正是因為以上三大特性而具有課徵稽徵協力義務之必要性，即採取了學說上之「領域理論」，認為因課稅事實之發生係在納稅義務人之生活、支配、組織或責任範圍內，為納稅義務人所詳知，基於實用性原則，避免稽徵成本過鉅，故得依法課予納稅義務人協力義務。

至於納稅義務人外之第三人，則是有司法院解釋第 673 號曾討論「扣繳」義務課徵之正當性，其謂「扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。尤以所得人為非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。」。從本號解釋內容，可將實務上對納稅義務人外第三人課徵扣繳行為義務之正當性目的有三：「使國家得即時獲取稅收」、「便利國庫資金調度」及「確實掌握課稅資料」<sup>380</sup>，亦以實用性原則為出發作為正當性之論理基礎。

就納稅義務人課予協力義務的合憲性，通說立論基礎為協同主義，認為領域理論所持之稽徵經濟原則並不足以說明協力義務課予之合憲性。根據協同主義之

<sup>380</sup> 柯格鐘，前揭註 369，頁 22。



思維，協力義務之合憲性基礎為量能課稅原則。為能真正實踐量能課稅，納稅義務人應予以協力，以正確掌握課稅原因事實，並降低稽徵雙方在稽徵程序中衝突之可能性，故進而主張納稅義務人與稅捐機關對於課稅事實及證據方法之查明負有共同責任（稽徵協同）。所謂的協力義務正正證明納稅義務人在稽徵程序中的主體地位，賦予納稅義務人得藉由資訊提供，參與稽徵程序之機會<sup>381</sup>。甚至有學者直接言道，協力義務旨在提供納稅義務人有選擇之權利，若納稅義務人選擇盡協力義務，一申報，即應受誠實推定，稅捐稽徵機關應依其申報或提供之帳簿文件課稅，以實踐協同合作原則<sup>382</sup>。至於第三人協力義務，學說則認為關鍵則是在於「利益連結」。以第三人扣繳義務為例，第三人必須與納稅義務人具有特別密切的關係，始能達成有徵稅便利及經濟之效果，例如：公司利用員工之勞務獲取利益，故要求公司協助國家扣繳員工之薪資所得具有合理性，且此義務負擔對於公司尚屬輕微，故課予其協力義務具有正當合理之關聯，即便未予以補償，亦未悖於財產權之保障<sup>383</sup>。目前實務以公司負責人為扣繳義務人，惟實際上勞動契約之當事人應是公司，就利益連結觀察，其正當性及合法性不足，故為通說所批評

<sup>384</sup>。

## （二） 協力義務之界限

納稅者權利保護法第1條理由論道「我國憲法第十五條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障；此外，稅捐稽徵亦可能對營業自由、資訊自主等其他自由權造成侵害，因此立法目的尚包含保護其他相關基本權利」，其中所謂「資

<sup>381</sup> 葛克昌，前揭註376，頁6-13；黃士洲（2011），〈稅捐協力義務與推計課稅〉，葛克昌（等著），《納稅人協力義務與行政法院判決》，頁54-55，台北：翰蘆；陳清秀（2019），《稅法總論》，11版，頁471，台北：元照；柯格鐘，前揭註369，頁25-26。。

<sup>382</sup> 葛克昌，前揭註376，頁14。

<sup>383</sup> 陳清秀（2015），〈扣繳義務人合憲性探討-評析釋字673號〉，《稅務旬刊》，2294期，頁11-12。

<sup>384</sup> 陳清秀，前揭註383，頁13-14；柯格鐘（2010），〈現行扣繳制度不違憲？簡評釋字第六七三號解釋〉，《月旦裁判時報》，3期，頁7-10。

訊自主」係從人性尊嚴及人格權所衍生之基本權利，係指私人生活、工作與各種經濟生活之全部或一部屬於私領域，有不予對外（包括對第三人或政府機關）公開之權利<sup>385</sup>。而協力義務則是本身概念就是要求納稅義務人協助稅捐機關調查課稅事實，並要求將納稅義務人私人生活、工作或經濟活動等私領域資訊揭露給稅捐機關，使稅捐機關得課徵稅捐，分享納稅義務人之經濟成果，涉及對於個人之資訊自主權之干預。

雖協力義務本身之存在具有正當性，惟其本質上既涉及到基本權之干預及限制，應受到法治國家的原理原則所限制。換言之，協力義務的內容及範圍有界限，並非得無限上綱地賦課予納稅義務人「協力義務」。各稅法及稅捐機關基於行政裁量，所要求納稅義務人協力的內容，一般認為應符合以下原則，始具有合憲性或合法性<sup>386</sup>：

1. 稅捐法定主義：按司法院釋字第 640 號解釋理由書已明文揭示：「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」，稽徵程序為稅捐法定主義所涵攝之範疇。在法治國國家形式合法性要求下，協力義務為稽徵程序之一環，其義務之課予甚至其違反之法律效果自應有法律或法律授權之法規命令為依據，始符合稅捐法定原則。

2. 比例原則：在實質合法性要求下，協力義務內容亦應符合比例原則。首先是適當性原則，即要求協力義務的履行應有助於取得課稅事實相關資訊之目的，協力義務履行的內容若與課稅事實無關，即違反適當性原則。其次則是必要性原

<sup>385</sup> 李介民（2017），〈從資訊自主決定權觀點探討稅法上協力義務的界線——以稅法上帳簿憑證義務為中心〉，《興大法學》，22 期，頁 73-74。

<sup>386</sup> 陳清秀，前揭註 381，頁 508；葛克昌，前揭註 381，頁 15-21；李介民，前揭註 385，頁 79-84；蔡朝安、陳柏霖，前揭註 373，頁 26-31。

則，在有數種取得課稅事實的方法中，應選擇對納稅義務人/第三人損害最小的方式。最後則是相當性原則，應進行目的及手段衡量，課予不合比例之協力義務非法所許。

3. 具有期待可能性：因協力義務是基於協同合作的理念產生之義務，要求履行的協力義務內容客觀上及主觀上應為可期待納稅義務人/第三人履行者。若不具有期待可能性之協力義務要求，納稅義務人/第三人得拒絕之，例如：要求納稅義務人鉅細靡遺地條列出數年前之支出細目及用途<sup>387</sup>。

### 三、 違反協力義務之法律效果

稅捐稽徵機關依法本就課稅事實就有職權調查之義務，課予納稅義務人或第三人協力義務，目的僅在於協助稅捐稽徵機關進行調查，因此即便納稅義務人或第三人違反協力義務，稅捐稽徵機關仍有調查義務，惟若在納稅義務人或第三人未盡協力義務之情況下，確實會使調查困難度增加，故在稅法上對於未盡協力義務者，可能會以下法律效果：

#### （一） 推計課稅

因課稅事實及相關證據多為落於納稅義務人可以掌握的領域，若納稅義務人未盡協力義務，將會導致稅捐稽徵機關調查困難度提升，因要找到其他更具有效能的調查手段確實有困難，故在稅法上對於納稅義務人違反其協力義務，設有減輕稅捐稽徵機關的證明程度之法律效果，即允許「推計課稅」，以查得資料或同業利潤標準等其他間接證據推定課稅事實。因稅捐稽徵機關依法有職權調查的義務，是以，推計課稅發動的時機應以「納稅義務人違反協力義務而致至無法調查或調查成本過鉅」始得為之。換言之，若納稅義務人違反協力義務，稅捐稽徵機關仍得依職權調查認定事實，不能逕行推計課稅。典型的例子為所得稅法第 83

<sup>387</sup> 陳清秀，前揭註 381，頁 508；葛克昌，前揭註 381，頁 15-21

條，其規定稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人負有應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務，違反協力義務而未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。



司法院釋字第 218 號解釋理由書論道：「凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」，除肯定推計課稅之合憲性外，並強調推計課稅時仍應遵循經驗法則，推計方法應客觀合理，盡量貼近納稅義務人之經濟實質，以符合量能課稅原則。

## （二） 推認基礎事實不存在

除推計課稅外，立法上亦有違反協力義務，將產生推認基礎事實不存在之法律效果，此種基礎事實多為利於納稅義務人稅捐上法律效果之事實。例如：加值型及非加值型營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款即規定，購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅額，即推認營業人購買貨物及勞務之價款並未有包含支付營業稅額之事實。又如房屋稅條例第 15 條第 3 項規定，有房屋稅減免事實者，應由納稅義務人於減免原因、事實發生之日起三十日內申報，若逾期申報，只能自申報日當月份起減免，即就違反申報義務者，推認其房屋稅減免事實自申報當月始發生，申報前減免事實並不存在。

其背後原因亦同，因課稅事實多掌握於納稅義務人，若未進行協力義務，稅捐機關難以認定某事實存在，故在立法上直接推認會對於納稅義務人產生有利之

法律效果的事實不存在，甚至實務上有認為會因此產生失權之法律效果，例如：納稅義務人違反申報義務或營業登記義務，查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證皆不允許得扣除（司法院釋字第 660 號及第 700 號）。

### （三） 行政罰

稅捐法上的行政罰又可分為「行為罰」及「漏稅罰」，前者係指違反稅法之協力義務而法有明文予以處罰者，後者則係指違反真實義務，致生漏稅結果處罰者。二者以是否有漏稅結果作為區分，行為罰僅為漏稅罰之補充規定。是以，違反稅法上的協力義務確實有可能會構成所謂的「行為罰」，惟如前述行為罰是漏稅罰之補充規定，即未有漏稅結果，但立法者將有高度逃漏稅捐可能之行為予以立法類型化。簡言之，行為罰須是以違反協力義務為手段，以達逃漏稅為目的，此時亦才會認為有處罰之必要，所以如果未盡協力義務，不影響稅捐機關職權調查課稅事實及相關證據，稅捐稽徵機關本依職權調查之，故無處罰必要<sup>388</sup>。判斷未盡協力義務，是否有處罰必要（即有無高度逃漏稅捐之可能），屬於立法裁量空間，且依處罰法定原則，只有立法者予以明文化者，始得處罰。

另外，民國 94 年行政罰法公布，第 7 條明定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」。因此，依我國現行法制，行為罰應以故意過失為要件，即除了客觀上有違反法定之協力義務，且法有明文得予以處罰外，尚須納稅義務人或第三人有漏稅故意或過失，此時納稅義務人和第三人始具有可歸責性，而得處罰之。

綜上所述，單純違反協力義務，並不當然構成行為罰，須客觀上該行為法有明文得予以處罰（立法者認為有高度漏稅可能性之違反協力義務行為），且主觀上有漏稅故意及過失者，始能處罰。

<sup>388</sup> 葛克昌，前揭註 376，頁 8-11。

#### （四）強制執行

行政法上之強制執行依照行政執行法第 2 條：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制。」。

人民若未依規定履行稅法上之公法金錢給付義務，行政機關得以公權力為手段強制履行，惟應以下命處分為執行名義。課稅處分及租稅附帶給付處分屬於確認處分、裁處罰鍰處分則為形成處分，依法律規定產生效果，無強制執行之必要。惟因這些處分書內通常載有指定之繳納期限，得認有命納稅義務人或受處罰之對象依期限繳納之意，故具有下命處分之性質，得作為強制執行之名義<sup>389</sup>。

至於協力義務行為不行為之強制執行，理論上亦為可行，非法律所禁止，惟在我國，由於已有推計課稅方法，稽徵實務上較不傾向採用強制之手段<sup>390</sup>。

### 第二項 移轉訂價之協力義務與制裁

為追求利潤最大化，跨國企業利用其關係企業，企圖透過各國間稅制之差異，以跨境交易和投資的方式進行稅捐規避，以減少集團總稅負，所在多有。各國為保護國內財政受到侵蝕，並維護自身國家的競爭力，各國逐漸形成一套國際稅法層次之協力義務，以防止雙重課稅及不課稅。國際稅法之協力義務又可分為基於租稅協定之國際租稅協力義務以及基於國際共識而制定之國內反避稅法規制度

<sup>391</sup>，其中包括本文所欲探討之移轉訂價稅制下之協力義務。

#### 一、 涉外稅捐事務調查之限制及強化之協力義務

基於形式上領土原則，對於國家主權之尊重，一國稅捐機關或司法機關不得任意在其他國家領土上進行稅務調查或查緝逃漏稅。然我國稅法上仍有採取全球課稅原則之稅捐，例如：總機構在我國境內之營利事業所得稅，稅捐機關要調查

<sup>389</sup> 陳敏，前揭註 371，頁 751-752。

<sup>390</sup> 陳敏，前揭註 371，頁 751；柯格鐘，前揭註 369，頁 50。

<sup>391</sup> 吳德豐（2011），〈國際稅法上協力義務〉，葛克昌(等著)，《納稅人協力義務與行政法院判決》，頁 31，台北：翰蘆。

發生在境外的經濟活動，雖非不得透過將國際間之資訊交換或國際間稅捐機關之職務協助，但該程序耗日費時，且行政成本高，再加上我國特殊外交、政治地位，更加深了此途徑的困難度<sup>392</sup>。此種情況下，我國有透過強化納稅義務人涉外稅務事務之協力義務及文件義務之必要性。

從德國立法例觀察，就涉外稅務事件，納稅義務人被課予之強化協力義務包括<sup>393</sup>：

（一）得要求納稅義務人就境外發生之課稅事實（包括對其不利之事實）予以澄清，稅捐機關無法取得之證據方法，得要求納稅義務人自行提供，有「釐清事實義務」<sup>394</sup>，而非僅單純之「公開義務」。

（二）納稅義務人具有「證據預防義務」，應積極提出證據方法，納稅義務人在締結與租稅相關契約時，應先對於相關之待證事實採取相關預防措施，以確保未來有證明之可能，如納稅義務人有預防之可能，卻消極不作為，納稅義務人事後不得再行主張舉證困難<sup>395</sup>。

（三）對於涉外關係交易，除了確保及取得原存在之證據方法外，納稅義務人進一步具有作成紀錄之義務<sup>396</sup>，包括集團組織架構、交易過程、重要契約、價格決定有關的文件以及設立地點及營運功能之說明<sup>397</sup>。

<sup>392</sup> 陳衍任，前揭註 370，頁 15；柯格鐘，前揭註 369，頁 25。

<sup>393</sup> 陳衍任，前揭註 370，頁 16。

<sup>394</sup> 德國稅捐通則第 90 條第 2 項：「……涉及本法適用區域外之事項者，當事人應就該事實為說明，並提出必要之證據方法。……」，參照陳敏（2013），《德國租稅通則》，頁 158，台北：司法院。

<sup>395</sup> 德國稅捐通則第 90 條第 2 項：「……涉及本法適用區域外之事項者，當事人應就該事實為說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡其一切法律及事實上之可能性為之。……當事人依案件之狀況，在各種關係之形成上，對事件之說明或證據方法之提出，應有可能性者不得主張為不能。」，參照陳敏，前揭註 394，頁 159。

<sup>396</sup> 德國稅捐通則第 90 條第 3 項：「對涉及有外國關聯事項之事實，租稅義務人應就其與外國稅法第 1 條第 2 項所稱關係人之業務關係，製作其種類及內容之紀錄。記錄義務亦包括在他人比較原則上，與關係人有關價格及其他交易條件重要協議之經濟及法律基礎。……」，參照陳敏，前揭註 394，頁 159、161。

<sup>397</sup> 陳衍任（2015），〈跨國事務對稅捐程序法的挑戰（下）〉，《稅務旬刊》，2290 期，頁 18。

其中第（三）部分，即是針對移轉訂價所訂定強化之協力義務，因移轉訂價通常涉及到跨境交易，而稽徵機關調查權限通常僅及於國際領土主權，對於國外之課稅事實在調查上會有相當之困難，針對此種跨境課稅事實或發生於境外之課稅事實，因同樣仍多處於納稅義務人支配管領範圍內，為實現量能課稅，因而立法課予納稅義務人針對關係企業間之交易，具有「證據方法之製作義務」以及「證據提出義務」之協力義務<sup>398</sup>，要求國內從事跨境交易之營利事業，應將與國外關係企業之交易文書化，並保持交易證明文件以及符合常規交易價格證明文件，有必要時亦應提出交易相對人（國外關係企業）所持有之帳簿書類或資料，以供稅務查核<sup>399</sup>。

## 二、 移轉訂價文書種類

承上，針對涉外移轉訂價之租稅事件，在比較法上，會課予較一般稅法上更廣泛之協力義務。納稅義務人具有紀錄關係交易，將之文書化，並予以保存及適時提出之義務，這些紀錄文件又被稱為移轉訂價文書。申言之，移轉訂價文書是指能證明營利事業與其關係企業間之交易價格計算方式等合於常規交易原則所作成之文書資料，包括證明關係企業間之交易價格是常規交易價格之書類或記錄相關交易內容之書類<sup>400</sup>。

我國稅法對於此種移轉訂價文書作成義務，亦早已於移轉訂價查核準則訂定之際即引入，當時第 22 條規定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，應備妥企業綜覽、組織結構、受控交易之彙整資料、移轉訂價報告、依最通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、公司

<sup>398</sup> 陳清秀，前揭註 381，頁 508。

<sup>399</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 288。

<sup>400</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 288。



法第三百六十九條之十二規定之關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料以及其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

惟民國 106 年 11 月 13 日，配合國際稅務趨勢，財政部發布函釋<sup>401</sup>修正我國移轉訂價查核準則之條文引入 2017 年的 OECD 移轉訂價指導原則所提出標準化之移轉訂價三層文據架構，即提供所有集團成員標準化資訊之「集團主檔報告」、描述當地納稅義務人重大交易之「本地事業報告」以及呈現集團全球利潤分配、已納稅款及經濟活動指標之「國別報告」，我國移轉訂價文書的種類及內容產生了變更，在我國現行法下，移轉訂價文書可分為以下三種：

#### （一） 集團主檔報告（master file）

藉由集團主檔報告，能快速概覽跨國企業集團的業務，了解集團全球業務營運的性質、整體的移轉訂價政策以及其全球利潤分配及經濟活動，以協助稅捐機關評估該集團移轉訂價之重大風險。其內容可分為五大部分：跨國企業集團之組織結構、跨國企業集團之經營狀況概述、跨國企業集團之無形資產、跨國企業集團成員間之融資活動以及跨國企業集團之財務及稅務情形（移轉訂價查核準則第 21-1 條）<sup>402</sup>。

#### （二） 本地事業報告（local file）

本地事業報告著重於當地國家之集團成員與其他國家之關係企業間進行之交易的移轉訂價分析，提供對於特定集團內部成員間交易（在當地之稅制被認為重大之交易）的詳細資訊，本地事業報告主要是得作為全球主檔報告之補充，與之相互交錯比對，判斷交易是否符合常規交易原則，有無稅捐規避之情事。本地事業報告的內容包括特定交易之相關財務資訊、可比較分析、最適常規交易方法

<sup>401</sup> 財政部 106 年 11 月 13 日台財稅字第 10604676280 號令。

<sup>402</sup> OECD, *supra* note 2, at 234 para. 5.18-5.19.

之擇定<sup>403</sup>。根據移轉訂價查核準則第 22 條，我國本地事業報告（移轉訂價報告）應包括企業綜覽、企業集團組織及管理結構、受控交易之彙整資料、受控交易分析、公司法第三百六十九條之十二規定之關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料以及其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

### （三） 國別報告（country-by-country report）

國別報告要求揭示跨國企業集團成員之稅捐管轄地以及主要從事業務之性質，統整了各集團成員在各稅捐管轄區之全球利潤分配、已繳稅款及經濟活動所在地之特定指標之相關經營資訊。國別報告得提供移轉訂價風險高層次評估，亦得作為稅捐機關評估其他稅捐侵蝕風險的基礎<sup>404</sup>。依照移轉訂價查核準則第 22 條之 1，我國國別報告的內容包括：

1. 按跨國企業集團營運所在各國家或地區之收入、所得稅前損益、已納所得稅及當期應付所得稅、實收資本額、累積盈餘、員工人數及有形資產（現金及約當現金除外）合計數。

2. 跨國企業集團成員之居住地或設立地國或地區，及其主要活動情形，主要活動包括：研究與發展；持有或管理智慧財產權；採購；製造或生產；銷售、行銷或配銷；行政、管理或支援服務；對非關係人提供服務；集團內部融資；受規範金融服務；保險；持有股份或其他權益工具；停業。若有從事上開以外之活動者，應揭示其活動性質說明。

### 三、 移轉訂價之相關協力義務

承上，因移轉訂價通常會具有涉外因素之參與，故我國對其訂有強化之協力義務規範，故我國移轉訂價之相關協力義務，可分為稅捐稽徵法及所得稅法之一般協力義務，以及移轉訂價文書之協力義務。有關移轉訂價文書之相關協力義務

<sup>403</sup> OECD, *supra* note 2, at 235 para. 5.22.

<sup>404</sup> OECD, *supra* note 2, at 235-236 para. 5.24-5.25.

主要規範於移轉訂價查核準則，然移轉訂價查核準則之授權依據為所得稅法第 80 條第 5 項<sup>405</sup>，本條條款內容實際上未授權得額外課予納稅義務人協力義務，故國內多數學者皆提出此種立法模式似有為法律保留原則<sup>406</sup>，此部分本文將於第三節進行檢討。本文將依照稽徵時間流程類型化，分別說明之。

## （一） 申報前：製作與保存義務

### 1. 記帳設帳義務

按「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」所得稅法第 21 條訂有明文，可知營利事業具有記帳及設帳之義務，以證明其所得及成本費用之正確性。又依所得稅法第 21 條授權之稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條「對外營業事項之發生，營利事業應於發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之原始憑證，應儲存於媒體。」，納稅義務人（營利事業）甚至進而衍生出，負有收取憑證、保存憑證之義務。以上義務不應因交易當事人為關係企業而有不同，就關係人間之交易，營利事業亦有取證存證之義務。

### 2. 移轉訂價文書製作及保存義務

納稅義務人決定移轉訂價是否有合於稅法目的應遵循「謹慎企業管理原則（prudent business management principles）」，即如同企業在做商業決定的過程中應有相同的複雜程度及重要程度，因此，納稅義務人應準備或指出參考的書面資料，作為證明有符合常規交易原則之文據，包括關係企業間交易價格決定之基礎、考量之因素及選擇之方法。稅捐機關得合理期待納稅義務人在為特定營業活

<sup>405</sup> 移轉訂價查核準則第 1 條。

<sup>406</sup> 陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 298；黃士洲（2008），〈初探移轉訂價的協力義務與制裁——台灣移轉訂價查核準則、德國稅捐通則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》，14 期，頁 84-90。

動訂定關係企業之交易價格時，應準備或取得有關於活動特質、交易價格之資料，並且保存相關文據，以供查核<sup>407</sup>。換言之，在移轉訂價稅制下，納稅義務人與關係企業間進行之交易，有符合常規交易原則，應就交易價格算出之方法等，予以文書化，納稅義務人被課予「文書製作義務」，以保存交易關係證明以及符合常規交易價格之文件<sup>408</sup>。

過去國際間對於文書製作義務內容並無形成共識，而是由各國內國稅法各自規範，但隨著各國規範要求逐漸增加、跨國企業內部交易數量增長及複雜化以及各國稅捐機關對於移轉訂價議題的查核漸趨嚴格，日益加重納稅義務人的遵循負擔，然實務上稅捐機關卻仍時常認定納稅義務人所提示之移轉訂價文書資訊不足，不足以進行稅務查核及稅務風險評估。為了解決此種情況，OECD 在 2017 年提出了三層文據架構的標準化移轉訂價文書，以共通的格式將必要的查核資訊予以明文。為因應國際稅務趨勢，我國於同年 11 月 13 日修正我國移轉訂價查核準則，引進相關立法，現在納稅義務人應在辦理所得稅結算或決算申報前應製作以下移轉訂價文書，並備妥相關資料：

表格 4 移轉訂價文書製作義務概覽表

文書類型	負有文書製作義務之納稅義務人	法規依據
集團主檔報告	中華民國境內之營利事業為跨國企業集團之成員者	移轉訂價查核準則第 21 條之 1
移轉訂價報告	從事受控交易之營利事業	移轉訂價查核準則第 22 條
國別報告	中華民國境內之營利事業為跨國企業集團之最終母公司者	移轉訂價查核準則第 22 條之 1

資料來源：本文自製

<sup>407</sup> OECD, TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS 182 (2010).

<sup>408</sup> 陳清秀（2017），〈BEPS 行動計畫影響徵納雙方稅務徵管問題研究——移轉訂價文書及其申報與配套問題探討〉，《植根法學雜誌》，33 卷 12 期，頁 455-456；陳清秀，《國際稅法》，前揭註 8，頁 288。

值得注意的是為避免造成納稅義務人過重之遵循負擔，其中關於移轉訂價報告文書，其製作義務應以具有「重大性」（materiality）為前提，即並非所有關係企業間之交易都需要製作成移轉訂價報告。OECD 移轉訂價指導原則即指出各國本國事業報告要求應考量當地經濟特性及規模、跨國集團在該經濟環境之重要性、在當地營運之營利事業之特性和規模以及跨國企業集團整體的特性及規模，依據當地情況，設置重大性門檻<sup>409</sup>。我國重大性門檻設於移轉訂價查核準則第 22 條第 3 項，根據財政部 97 年度所發佈之函釋<sup>410</sup>核釋從事受控交易之營利事業有下列情形之一者，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：

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）未達新臺幣 3 億元；
2. 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 10 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。
3. 雖不符合 1 和 2 規定，但全年受控交易總額未達新臺幣 2 億元。

<sup>409</sup> OECD, 237 *supra* note 2, para. 5.32.

<sup>410</sup> 財政部 97 年 11 月 6 日台財稅字第 09704555160 號令。

## （二） 申報時：揭露義務

依移轉訂價查核準則第 21 條，營利事業於辦理所得稅結算或決算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料、從屬或控制關係及持股比例結構圖，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。若其為跨國企業集團之成員者，應於辦理所得稅結算申報時，併同揭露該集團指定送交集團主檔報告之境內成員及最終母公司、該集團指定送交國別報告之境內成員或代理最終母公司送交國別報告之成員及相關資料，包括該等公司之居住地國或地區是否要求申報國別報告等。

揭露義務之課予主要是為了讓稅捐機關能了解完整及清楚表達營利事業與關係人間之從屬或控制關係，以及向稅捐機關應揭露應否送交集團主檔報告或國別報告，並通知中華民國境內進行送交之營利事業主體<sup>411</sup>。

## （三） 申報後：送交義務

營利事業對於集團主檔報告及國別報告，除了具有製作義務外，尚具有應於一定期間內送交之義務，不過基於稽徵經濟，及避免造成納稅義務人過重之遵循負擔，我國對於送交義務設有門檻，即所謂的避風款條款。

### 1. 集團主檔報告

中華民國境內之營利事業為跨國企業集團之成員，原則上應將集團主檔報告於會計年度終了後一年內送交所在地稽徵機關。若集團在中華民國境內有二個以上之成員者，得指定其中一個成員送交。惟若其收入總額、跨境受控交易金額或其他相關事項未達財政部規定標準者，得免送交集團主檔報告，即免除納稅義務人之送交義務（移轉訂價查核準則第 21 條之 1）。

<sup>411</sup> 參考中華民國 106 年 11 月 13 日移轉訂價查核準則第 21 條條文修正說明。

根據財政部最新核釋營利事業得免送交集團主檔報告及國別報告認定標準<sup>412</sup>，若中華民國境內之營利事業全年營業收入淨額及非營業收入合計數未達新臺幣 30 億元，或全年跨境受控交易<sup>413</sup>總額未達新臺幣 15 億元，得免除送交稅捐稽徵機關之義務。

## 2. 國別報告

國別報告的製作主體原則上為跨國企業集團之母公司，若中華民國境內之營利事業為跨國企業集團之最終母公司，應依規定格式撰擬該集團當年度之國別報告，並於會計年度終了後一年內將國別報告送交所在地稽徵機關。另外，跨國企業集團之最終母公司在中華民國境外，有下列情形之一者，其在中華民國境內之營利事業成員<sup>414</sup>，亦會被課予送交國別報告之義務（移轉訂價查核準則第 22 條之 1）：

- (1) 依最終母公司之居住地國或地區法令規定不須申報國別報告。
- (2) 最終母公司向其居住地國或地區申報國別報告，但該國或地區於國別報告送交期限前，未與我國簽署得進行國別報告資訊交換之相關協定。
- (3) 最終母公司向其居住地國或地區申報國別報告，且該國或地區與我國已簽署得進行國別報告資訊交換之相關協定，但稽徵機關無法依相關協定實際取得國別報告。

國別報告同樣亦設有避風港條款，即移轉訂價查核準則第 22 條之 1 第 6 項。其免送交標準財政部主要是參考參酌 OECD 成果報告，根據最新核釋營利事業

<sup>412</sup> 財政部 108 年 12 月 10 日台財稅字第 10804651540 號令。

<sup>413</sup> 所稱全年跨境受控交易總額，指中華民國境內營利事業成員與中華民國境外其他成員間所從事之受控交易總額，不分交易類型，其交易所涉中華民國境內營利事業之收入或支出，以絕對金額相加之全年總額。

<sup>414</sup> 集團在中華民國境內有二個以上之成員者，得指定其中一個成員送交。

得免送交集團主檔報告及國別報告認定標準<sup>415</sup>，免送交標準就中華民國境內之營利事業是否為集團最終母公司，分別規定如下：



1. 中華民國境內之營利事業為集團的最終母公司：

該集團前一年度合併收入總額未達新臺幣 270 億元者，即歐元 7.5 億元(104 年 1 月匯率換算等值新臺幣之金額)。

2. 中華民國境內之營利事業非集團最終母公司（最終母公司在中華民國境外）者，則應符合下列規定之一始可免除送交義務：

(1) 最終母公司居住地國或地區定有申報國別報告之法令規定，且該集團符合該居住地國或地區依前開 OECD 成果報告規定訂定之免送交國別報告標準。

(2) 最終母公司居住地國或地區未定有申報國別報告之法令規定，經該集團指定其他成員代理最終母公司送交國別報告(以下簡稱代理母公司送交成員)，且符合該代理母公司送交成員居住地國或地區依前開 OECD 成果報告規定訂定之免送交國別報告標準。

(3) 最終母公司居住地國或地區未定有申報國別報告之法令規定，且未指定集團其他成員為代理母公司送交成員，符合前款我國所定免送交國別報告標準。

(4) 該營利事業當年度符合免送交集團主檔報告規定之標準。

(四) 稅務調查過程：文據提示義務

文據提示義務係指為配合調查，行政機關要求當事人或第三人提出必要文書資料，此種義務之性質屬於間接之協力義務，是透過行政機關以下命處分形塑相關之內容。

在涉及集團內部服務費交易案件，所涉及的文據提示義務，可分為兩個層次。第一個層次，要先證明集團內部服務之真實性及必要性，確認該服務確實構成集

<sup>415</sup> 財政部 108 年 12 月 10 日台財稅字第 10804651540 號令。



團內部服務而應收費後，才會進入到第二層次，即證明所收取之費用合於常規。前者之規範為所得稅法第 83 條「帳簿文據之提示義務」一般性規範，而後者之規範則是源自於移轉訂價查核準則針對移轉訂價文書調查，所設個別之規範。

### 1. 第一層次：所得稅法第 83 條

此義務是延續著所得稅法第 21 條記帳設帳義務而言，稅法課予納稅義務人記帳設帳義務，以利於正確計算其營利事業所得額，即便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，若稅捐機關進行調查或復查時，對於關係企業間之交易有疑義，得依照所得稅法第 83 條規定，要求納稅義務人提示有關各種證明所得額之帳簿、文據。

依據我國實務見解<sup>416</sup>，本條所規定之「帳簿、文據提示」協力義務，特別是在「營利事業」之情形，並非僅要求「納稅義務人將眾多而未經整理之帳證資料，交給稅捐機關查核」，即得認其「協力義務」已了結，而是必須提出「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書與憑證為據。

### 2. 移轉訂價報告之文據提示義務

移轉訂價報告雖未如集團主檔報告及國別報告，課予納稅義務人送交義務，但若稅捐稽徵機關認有調查之必要，得以書面調查函請納稅義務人於一個月內提示移轉訂價報告或其他替代文據，甚至經審閱營利事業所提示之移轉訂價報告或其他替代文據，認為有再提供支持該等報告或其他替代文據之必要文件及資料，尚得命營利事業應於一個月內提出<sup>417</sup>。

### 2. 集團主檔報告及國別報告之文據提示義務

對於集團主檔報告及國別報告，原則上納稅義務人本即有送交義務，故理論上沒有再提示文據之必要，惟因此二份文書皆有避風港條款，財政部針對適用避

<sup>416</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 49 號判決。

<sup>417</sup> 移轉訂價查核準則第 22 條第 4 項。

風港要件免送交集團主檔報告或國別報告之營利事業，其所屬跨國企業集團依其他成員居住地國或地區規定應送交集團主檔報告或國別報告者，以函釋<sup>418</sup>賦予稽徵機關在查核時查核時如認有必要，得以書面調查函通知，命營利事業依限提示該等報告。

#### 四、 違反移轉訂價協力義務之法律效果

若違反上開移轉訂價文書之相關協力義務，將可能有下列幾種法律效果：

##### （一） 推計課稅

查依照所得稅法第 83 條，稽徵機關進行調查時，通知納稅義務人提示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。而依移轉訂價查核準則第 33 條第 2 項規定，營利事業未依第二十二條規定提示移轉訂價報告或其他替代文據或未能提示者，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移轉訂價報告或其他替代文據係關係其所得額計算之收入、成本或費用者，稽徵機關得依本法第八十三條及其施行細則第八十一條規定，就該部分相關之營業收入淨額、營業成本、營業費用，依同業利潤標準核定其所得額。

若未製作或保存移轉訂價文書而無法提示相關文據，或未能依稽徵機關之下命處分提示相關資料者，稽徵機關仍應依職權調查相關證據，就其查核之資料核定之，如調查有困難，證明程度降低，得依同業利益標準核定其所得額。此種法律效果即為違反稅法上協力義務所產生所謂「推計課稅」之法律效果。

<sup>418</sup> 財政部 108 年 12 月 10 日台財稅字第 10804651540 號令。



## (二) 處罰

### 1. 行為罰

依移轉訂價查核準則第 33 條第 3 項規定，營利事業未依本準則規定送交或提示之文據為關係其所得額之資料、文件者（包括未送交集團主檔報告及國別報告<sup>419</sup>），稽徵機關得依稅捐稽徵法第四十六條規定辦理。此即所謂違反稅法上協力義務，而法有明文規定予以處罰之「行為罰」。因未送交或提示之文據為關係到「所得額」資料或文件，故有高度漏稅之可能，故將此典型有高度漏稅行為明文化，予以處罰。又如：所得稅法第 107 條，若納稅義務人違反第八十三條之規定，不按規定時間提送各種帳簿，文據者，稽徵機關應處以一千五百元以下之罰鍰。

### 2. 漏稅罰

營利事業所得稅漏稅罰之規定訂於所得稅法第 110 條。依移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項規定，從事受控交易之營利事業，未依移轉訂價查核準則之規定決定其常規交易結果，並據以申報所得額，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，如有該條明列之具體短漏報情事之一，應依本法第一百十條規定辦理。其中第 1 項第 3 款包括「營利事業未提示第二十二條第一項第四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。」。本條以未依法決定其常規交易結果並申報（違反真實義務），而致減少納稅義務（而有漏稅結果）為要件，故應屬於漏稅罰。另，109 年 12 月 28 日財政部修正移轉訂價查核準則第 34 條第 4 項，規定「營利事業未於當年度營利事業所得稅申報書之移轉訂價規定格式或移轉訂價相關文據揭露之受控交易，經稽徵機關調整並核定增加之所得額，達營利事業核定全

<sup>419</sup> 參考中華民國 106 年 11 月 13 日移轉訂價查核準則第 33 條條文修正說明。

年所得額百分之五以上，且達其核定全年營業收入淨額千分之十五以上。」，其修正說明指出「為避免營利事業規避稅負侵蝕國家稅基，明確化處罰條件，故明定營利事業未於當年度營利事業所得稅申報書之移轉訂價規定格式或移轉訂價相關文據揭露之受控交易，因違反誠實揭露所得之協力義務，其可責難程度較高，宜調降其適用處罰之門檻」，針對違反揭露義務，並致生漏稅結果者，降低原處罰門檻，處以漏稅罰。

## 第二節 集團內部服務費文據與協力義務界線

承上，集團內部服務費所涉及之相關協力義務，主要會涉及到兩種文據，即帳簿憑證以及移轉訂價文書，本文以下將透過實務判決整理我國相關實務判決，以釐清我國實務上在稽徵程序上所遇到爭點，並介紹外國立法例相關協力義務之建議及立法。

### 第一項 我國相關實務爭議

依據我國實務見解<sup>420</sup>，費用支出之事實，係計算營利事業所得額之減項，因此從證據掌控或利益歸屬觀點，認為納稅義務人針對支出事實之真實性，及支出與經營本業及附屬業務間具有必要性及合理性負有協力義務。此處所稱之協力義務，除了提出相關說明外，稽徵機關多會依所得稅法第 83 條，以行政處分課予納稅義務人間接之協力義務，即「文據提示義務」。若未提示足夠相關文據，說明其服務費用支付之真實性、必要性及合理性，往往會被認為是違反協力義務，承受舉證責任上之不利益，最後經否准認列。

以下本文先整理了過去我國實務判決上對於集團內部服務費提示文據之相關見解：

<sup>420</sup> 臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1375 號判決、



## 一、產品市場行銷服務<sup>421</sup>費用

### （一）縱有付款事實，仍應有勞務給付之事實，始具有真實性

法院認為購買勞務亦屬採購財貨之行為，縱所採購標的係無形之財貨，仍必須執行驗明所受領勞務之內容、數量、單價等，始能作為付款之依據。納稅義務人提示之上開管理費明細及匯款紀錄等，僅顯示納稅義務人固定負擔其關係企業營業開支之一部分，且每月有固定付款，即只能證明有費用支出之事實，不能證明其受有服務。

### （二）服務合約應載明各項特定服務之計價方式、數量、成效及驗收標準，始得作為證據

法院認為本案納稅義務人所提示之服務合約書，未就各項特定服務所對應之計價方式、其數量、其應有之成效、原告驗收之標準等重要事項記載，故就此無法認定納稅義務人究竟採購何等具體勞務、採購各項勞務之數量、各項勞務之計費單價，故無以詳實勾稽具體勞務細目及分別之價額。

### （三）納稅義務人應提供記載各項服務、服務時數受領之簽核紀錄

納稅義務人雖提供集團服務概要彙總表，但法院認為各項服務應有各服務細項及服務時數是由納稅義務人何等人員於何等時期受領之相關紀錄，例如：簽核紀錄。納稅義務人未提示，無法認定各項服務是否確實對納稅義務人提供。

### （四）納稅義務人提示之文據應符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求

法院認為未經整理過之文據不符合所得稅法第 83 條文據提示之要求，因此本案納稅義務人雖有提示與關係企業往來之電子郵件，惟未經整理之郵件資料，

<sup>421</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 691 號判決、臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1642 號判決、臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1106 號判決。

並非屬於「符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求」之文書與憑證。



(五) 產品行銷服務應有相關研究成果報告作為給付內容

法院認為既關係企業對納稅義務人提供行銷服務，應可期待納稅義務人提具諸如產品研究、市場研究、消費者購買行為研究、廣告研究、市場佔有率研究、競爭策略研究、SWOT 分析研究……等等之研究成果報告，本案未見納稅義務人提供事證以供審酌，自難對納稅義務人為有利之認定。

二、 經營管理費用

(一) 案例一<sup>422</sup>

1. 服務合約未載明服務計價方式

本案合約對服務計價方式並未明定，僅於附件二記載甲方（即納稅義務人）支付給乙方（母公司）之管理服務費用，將另行於發生之各期間由乙方告知，並未載明給付上開費用之對價逐筆明細計算內容，而無法逐筆就貨物或商品別、權利或勞務細項帳目查核勾稽。

2. 除了費用各項明細及計算公式外，納稅義務人尚應其他「具體事證」

本案納稅義務人提示了分攤管理服務費之明細表以及相關計價方式，惟法院認為納稅義務人尚應提示能說明納稅義務人受有直接效益之勞務服務及支援等之「具體事證」。惟無明確指出此處其他具體事證所指為何，但依照判決內容應是指能證明其經營成果係由母公司提供之管理服務所產生，並能證明該成果究與母公司提供之管理服務有直接關係之事證。

<sup>422</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 1176 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2351 號判決。

### 3. 除有付款事實外，尚應證明受有服務服務之事實

本案納稅義務人提示扣繳稅款繳款書，證明有支付此筆費用，但法院認為此無法證明母公司對其提供實際服務及支援之事實。

### 4. 納稅義務人應說明其費用分攤計算公式及數字來源之合理性及正確性

除了上述之具體事證外，法院認納稅義務人所提示之費用分攤明細表未能說明計算公式及數字來源之合理性及正確性。由此可知，法院似認納稅義務人應提示能證明計算公式及來源之合理性及正確性之書證（即移轉訂價文書），至少要有相關說明。

## （二）案例二<sup>423</sup>

1. 母子公司間之服務合約、支付憑證或會議資料等相關文據，皆不足以作為有服務提供之證明，納稅義務人需進一步舉證真實性及必要性。

納稅義務人提示與母公司簽訂之服務契約、支付匯款憑證、93、94 年度於中國大陸參與會議等資料，法院認為此僅能證明有簽約、付款及開會之事實，母子公司本關係密切，有簽約、付款及開會之行為並不當然等同確有提供具有直接效益勞務之行為。縱或有提供勞務，但其勞務係母子公司間之相互支援或協助之行為，是否有支付對價之必要，亦有可疑，納稅義務人需進一步舉證，否則難以採信。

## （三）案例三<sup>424</sup>

1. 支付憑證無法證明有服務提供之證明，納稅義務人應提示管理項目及費用計算等契約書，及提供管理服務之具體事證。

納稅義務人僅取具其關係企業開立之統一發票，卻無法提出規範管理項目及費用計算等契約書，及提供管理服務之具體事證，自不得僅依關係企業八十三年

<sup>423</sup> 臺北高等行政法院 96 年度訴字第 793 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1079 號判決。

<sup>424</sup> 行政法院 87 年度判字第 1481 號判決。

度營利事業所得稅結算申報，將之列為其他費用收入，即將系爭費用列為其他費用支出項下。



### 三、 委託採購服務<sup>425</sup>

(一) 未載明提供何種服務及計價方式之協議，無法證明關係企業有訂定服務合約之事實

本案法院認為該同意書之內容僅稱：「關係企業 A 將獨佔性地提供納稅義務人設於大陸番禺、欖核及東翔工廠企業管理服務」、「關係企業 A 將獨佔性地給予納稅義務人不時提供管理知識上的專業諮詢」、「關係企業 A 將收到納稅義務人給付之管理費用，此費用基於關係企業 A 實際成本列入每月發票中，包括服務費、機費、差旅及相關之費用」等語，該同意書就關係企業 A 究竟提供何項管理服務及其計酬明細等證據資料，均未加以說明，其內容簡略，與一般商業交易習慣不符，無法證明納稅義務人於 86 及 87 年度與關係企業 A 有訂定服務管理契約之事實。此種說法似有過於偏激，只要雙方有合意，基於私法自治應肯定私法上契約成立，本文認為此處法院僅得質疑是否關係企業有集團內部服務提供之事實，不應以此理由否定協議書作為服務管理契約之效力。

#### (二) 納稅義務人應提示管理服務費之明細及相關資料

本案納稅義務人於言詞辯論時稱因取得香港公司之資料有困難，故無法提出 86 及 87 年度之直接證據。法院認為納稅義務人既無法提示 86 及 87 年度管理服務費之明細及相關資料，難以認定納稅義務人於 86 及 87 年度確有支付關係企業管理服務費之事實。

<sup>425</sup> 最高行政法院 94 年度判字第 783 號判決、高雄高等行政法院 92 年度訴字第 323 號判決。



#### 四、 安裝及售後服務<sup>426</sup>

(一) 納稅義務人應提供費用計算明細表、計價標準、合約及費用給付證明等相關帳證資料供核。

稅捐機關於本案調查時，有發函要求納稅義務人提供其銷售機器設備之各項安裝及售後服務等費用計算明細表、計價標準、合約及費用給付證明等相關帳證資料供核。惟本案納稅義務人僅補具說明書，略以：「.....本公司 101 年度係委由銷售機器設備安裝所在地(即大陸地區)之關聯企業，提供本公司有關之安裝服務及售後服務，因此，倘改由本公司直接負責派員前往大陸地區進行上述服務項目，以 101 年度銷售至大陸地區之 12 台機器估算.....本公司須 直接負擔之服務成本將高達近新台幣 1,600 萬元.....實遠高於目前本公司帳列服務費新台幣 1,300 萬餘元甚多.....」，納稅義務人僅舉例「估算」說明依據機器銷售合約，機器銷售時須提供安裝、教育訓練、機台保固及維修保養等服務項目，原告應發生費用之數額約為 16,000,000 元，高於納稅義務人帳列服務費 13,043,242 元甚多云云，是以法院認定納稅義務人並未取得確實證明文件，可供核實勾稽之帳簿憑證與會計紀錄，不得認列。

#### 五、 技術情報服務<sup>427</sup>


(一) 納稅義務人應提出母公司派員拜訪客戶、研發產品之之行為，是基於納稅義務人委託之具體事證以及納稅義務人因此支付費用之記載紀錄

法院認定納稅義務人提出作為佐證之出差報告、拜訪紀錄、研發月報及測試報告、樣本清單、半年度研發委託報告、銷售統計表等，內容並無任何關於集團母公司派員拜訪客戶、研發產品等行為，係出於原告委託，及原告因集團母公司提供上述服務而支付費用之記載，仍無法據以認定原告所列報系爭費用，即如其

<sup>426</sup> 臺北高等行政法院 105 年訴字第 672 號判決。

<sup>427</sup> 臺北高等行政法院 107 年度訴字第 1375 號判決。






上述說明，係其於 101 年間請求集團母公司提供技術情報服務，對集團母公司支付之對價。另，提起本件訴訟後提出之所謂「集團母公司參與原告客戶客製化產品研發活動之人員名單」、「集團母公司案關研發活動相關固定資產明細」、「集團母公司案關研發活動之原物料及消耗品清單」、「集團母公司案關研發活動試作樣品出貨之傳票、樣品研發測試報告」，內容實無任何關於集團母公司係為納稅義務人研發客製化產品之需求而投入人力、原物料與試作樣品，及集團公司向納稅義務人報價請款之記錄；另研發請求單 5 份，並未記載納稅義務人提出請求之對象究為何人，且各份請求單右上角所載「Establishment Date」均為 99 年(西元 2010 年)11 月間，「Revision Date」方為 101 年西元 2012 年)2、3 月間，是否確如納稅義務人所述，係其於 101 年間因客戶需求而向集團母公司提出之書面研發申請，有疑義，且該等請求單亦無一語敘及納稅義務人因請求提供研發服務而支付費用予集團母公司之事。是以，上述書證皆不足以證明系爭費用係原告為提供符合客戶需求之產品，委託集團母公司進行客製化之研發所為支出。

由上可知，我國大部分的集團內部服務於稽徵程序上大部分的爭議是存在於證明服務費之真實性及必要性之問題，或爭執納稅義務人無提示費用計算明細，或未說明數字來源或費用分攤合理性，證明其合理性。

查在多數研究案件中一般稅捐機關及法院皆認為有費用給付證明(例如：扣繳憑單、匯款證明)，不代表有集團內部服務存在之事實，納稅義務人應進一步舉證證明有集團內部服務提供之事實及必要性，從上開判決可整理出實務認為納稅義務人應提供以下文據，始符合其稅法上之文據提示之協力義務：

1. 關係企業間之服務契約應載明提供之服務項目、各項特定服務對應之計價方式及數量，即須能顯示提供之勞務內容、數量及單價。

- 
2. 費用支出明細表，並應載明其計算標準，說明其計算公式及數字來源之合理性及正確性。
  3. 其他「服務提供之具體事證」，例如：服務簽核紀錄、研究成果報告等等，光費用支出明細不足以證明有服務提供之事實。
  4. 納稅義務人「受有直接效益之勞務服務及支援等之具體事證」，能證明其經營成果係由關係企業提供之服務所產生，且成果與關係企業提供之服務有關係。
  5. 提示之文據應符合會計帳簿結構、可相互對比查閱、整理完備且符合會計法規要求，即須能逐一勾稽出各筆具體服務細目及其價金，否則不符合提示文據之協力義務內容。

在諸多判決中，法院及稅捐機關不斷強調之具體事證，其實是一個非常不明確之概念，是以，即有業者撰寫文章提出實務上營利事業所面臨之困境，即因為我國稅法無明文規定應備置之相關文件，營利事業難以在交易時即知悉其應備置之文據內容，僅能在事後面對查核時，試圖補齊稅捐機關要求提示之文據資料，但又常常遭稅捐稽徵機關質疑是事後彌縫補正，而未予以採納，最後還是獲得不利之稅捐核定。另外，有上開判決可知，實務對於具體事證之要求其實頗為嚴格，除了費用支出明細外，尚被要求佐以其他服務具體事證，例如：市場研究服務應有服務簽核紀錄、研究報告、會計、法律諮詢服務應有工作分配表、會議記錄、電子郵件往來和諮詢紀錄，甚至還要提出受有直接效益之勞務服務及支援等之具體事證，但由上可知，即便有會議記錄，亦有法院認為有開會之事實，並不同等有服務提供之事實。另外，業者亦表示實務上許多集團內部服務是由母公司集中提供給集團內所有的子公司，故不會特別提供資料給台灣子公司；縱使是一對一提供給台灣子公司，也難以期待營利事業就每次的會議記錄或電話諮詢提供詳細

的書面紀錄（且稅捐機關尚要求須為整理過，可供比對之書面紀錄），考量納稅義務人之成本效益及協力義務之界線，稅捐機關應盡可能事前將相關文書予以立法明文化或提供相關行政指導，提供納稅義務人一個遵循標準<sup>428</sup>。

## 第二項 外國立法例

業者所主張之說法究竟有無道理，我國立法例就此是否有得改進空間，本文認為台灣既主要還是以繼受法為主的法律體系，在探討此議題時，不妨參照國際組織上之建議，畢竟國際組織之建議為多數國家討論後所形成之共識，延續上文，本文仍是以 OECD 相關建議為主，並以日本法作為成文立法後之借鏡對象進行分析。

### 一、 OECD

#### （一） 2017 年 OECD 移轉訂價指導原則之規定

OECD 移轉訂價原則之第七章集團內部服務專章（special considerations for intra-group services）於 1996 年訂定，惟當時所訂定之服務專章雖對於集團內部服務之認定標準提出相關建議，但並未針對具體應提供哪些文書進行規定，而第五章文書的部分亦僅針對如何準備移轉訂價文書提供概念進行方法建議，亦未明列出各交易具體文書內容，因此大部分納稅義務人未充分了解應如何紀錄、文書化集團內部服務，而記錄及文書之不足或錯誤往往即為納稅義務人大量被重新查核及稅務爭訟之關鍵因素，這也是集團內部服務一直為各國移轉訂價領域中爭議很大的領域的原因<sup>429</sup>。

為了解決移轉訂價文書長年來的問題，OECD 推出之 BEPS 行動計畫 13 建議各國應採用標準化之文據架構，即所謂的「移轉訂價三層文據架構」，該架構

<sup>428</sup> 許志文、巫念衡，前揭註 9，頁 30。

<sup>429</sup> Roberto Succio, *The Code of Conduct for the EU's Transfer Pricing Documentation*, 59 TAX NOTES INTERNATIONAL 763 (2010).

分別為「集團主檔報告」、「本地事業報告」及「國別報告」。就此，OECD 移轉訂價指導原則第五章文書之部分亦進行相應之修正，並就此架構的遵循議題提出相關建議。另外，承上所述，就關係企業間所進行的高風險交易，BEPS 行動計畫亦有進行相關的討論，包括低附加價值之集團內部服務，並推出其相關特殊規範，其中包括要求納稅義務人在採用此特殊規範應備置之相關文書。

#### 1. 移轉訂價指導原則第五章文書義務遵循原則

針對三層文據的架構，本文已於本章前一節第二項進行相關介紹，故此處不再贅言，將會針對 OECD 所提出之相關遵循建議進行介紹：

(1) 同時文書 (contemporaneous documentation)：OECD 指導原則認為納稅義務人依交易時得合理獲得的資訊，依照常規交易原則，努力訂立出合於稅法目的之移轉訂價價格。因此，納稅義務人在訂定移轉訂價價格前即應考慮其移轉訂價價格是否合於稅法目的，並應在進行稅捐申報時確保其交易之經濟成果符合常規交易原則<sup>430</sup>，因此所謂的移轉訂價文書應在該稅捐年度同期擬備。惟不應期待納稅義務人負擔不合比例高成本或高負擔的文書製作義務。當納稅義務人根據指導原則所揭示之原理原則，已合理證明不存在可比較之資料，或尋找可比較資料的成本相對於爭議交易之金額不成比例時，則不應要求納稅義務人再花費成本去搜尋<sup>431</sup>。

(2) 文書製作時程：OECD 指導原則建議本地事業報告應在當時度稅捐申報截止日前完成；集團主檔報告應經審查，如有必要，應在集團最終母公司稅捐申報截止日前更新集團主檔報告<sup>432</sup>；關於國別報告，由於最終之財務報表和其他財

<sup>430</sup> OECD, *supra* note 2, at 236 para. 5.27.

<sup>431</sup> *Id.* at 236 para. 5.28.

<sup>432</sup> *Id.* at 237 para. 5.30.

務資訊在部分國家可能稅捐申報後才能確定，因此建議得在集團最終母公司財務年度終日後延長一年的時間<sup>433</sup>。



(3) 本地事業報告應設置重大性門檻<sup>434</sup>。

(4) 納稅義務人無義務保留依當地法律要求合理期限後之文件。惟有時文件裡所含之資訊與次年度的移轉訂價查核相關，此時則不在此限<sup>435</sup>。

(5) 集團主檔報告及國別報告應每年審查並更新<sup>436</sup>。就本地事業檔案，為降低納稅義務人之遵循負擔，如營運條件未有變更，在資料庫中所搜尋可比較對象，建議每三年更新一次即可，不必每年更新，惟可比較對象之財務資料仍應每年更新，以確保符合常規交易原則<sup>437</sup>。

(6) 移轉訂價文書所使用語言，由各國立法決定，但 OECD 建議如不影響文件之可用性，各國應允許使用常用語言，各國如認有必要，得訂定合理期間，要求納稅義務人提供譯文<sup>438</sup>。

(7) 處罰制度由各國自行立法決定<sup>439</sup>。

(8) 稅捐機關應確保移轉訂價文書所含有之未公開資訊或其他商業敏感性之機密性<sup>440</sup>。

## 2. 低附加價值集團內部服務應備置之文書

2017 年 OECD 根據 BEPS 最終報告之建議修正了 OECD 移轉訂價指導原則，引進低附加價值之集團內部服務之相關立法建議，提出簡化方法同時，亦明列出建議集團成員應備妥之相關文件，以供集團成員所屬各國之稅捐機關查核：

<sup>433</sup> *Id.* at 237 para. 5.31.

<sup>434</sup> *Id.* at 237 para. 5.32.

<sup>435</sup> *Id.* at 238 para. 5.35.

<sup>436</sup> *Id.* at 238-239 para. 5.37.

<sup>437</sup> *Id.* at 239 para. 5.38.

<sup>438</sup> *Id.* at 239 para. 5.39.

<sup>439</sup> *Id.* at 239 para. 5.40.

<sup>440</sup> *Id.* at 240 para. 5.44.

(1) 所提供之低附加價值之集團內部服務分類之敘述；服務受益方的身份；各類服務符合低附加價值集團內部服務定義的說明；在跨國企業業務中提供該項服務的理由；從各類服務得獲取或預期獲取的利益之說明；分攤標準擇定的說明以及說明該分攤標準能合理反映出所獲得利益的理由；確認採用成本加價；

(2) 提供服務的書面契約或協議以及任何契約或協議之修訂文件。契約或協議需能反映出集團內許多成員皆受分攤規則規範。跨國集團得以當下的文件取代書面契約或協議，但該資料中應能確定參與主體、服務性質以及服務提供的條款和條件；

(3) 決定成本池範圍及是否採用成本加價的文件與計算公式，特指應有詳細的明細記載所有服務類型及相關成本總額，包括提供給特定某一集團成員的服務成本。

(4) 適用分攤標準的計算過程

## (二) 就集團內部服務，納稅義務人應盡之協力義務

承上，2017 年 OECD 就低附加價值之集團內部服務明列出相關應備文據，提高遵循透明度、降低納稅義務人遵循成本，然就一般集團內部服務仍未有相關規定，而第五章文件的部分有大幅修訂，但主要的內容是引進三層文據結構大方向進行規範，但也並未就針對服務類型交易特別進行規範，而第七章集團內部服務專章其他部份亦未修正<sup>441</sup>。申言之，集團內部服務除了就低附加價值類型有明確化文書化義務，一般集團內部服務仍是依循著 1996 年 OECD 之架構。曾有全球知名會計師事務所發表過一篇文章<sup>442</sup>，其中內容涉及依照 OECD 移轉訂價指導

<sup>441</sup> 就此，許多論者於 2018 年 OECD 公開徵求對於第七章未來修訂方向皆有要求應明文化相關文據，請參見 OECD, SCOPING OF THE FUTURE REVISIONS OF CHAPTER VII (INTRA GROUP SERVICES) OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES (2018)。

<sup>442</sup> PWC, *PwC's Transfer Pricing Series: Intra-Group services under the 2018 Transfer Pricing Regulations* (2018). 參考 PWC 網站，<https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/intra-group-2018-tp-regulation.pdf> (最後瀏覽日:01/23/2021)。

原則之標準下納稅義務人應協力證明之待證事實，以及所負擔的協力義務內容及一般應提示之相關文件，詳述如下：



### 1. 是否有受有服務？

納稅義務人對於支付之服務費用，應以可驗證的證據證明受有服務費。從過往的經驗來判斷，證據包括服務交付成品（例如：報告、使用手冊、信件和電子郵件通訊內容、內部備忘錄等）。服務協議內容應明確，且納稅義務人需保留文書化的證據，足證其服務交付的方式及地點、預期利益以及服務交易可交付成品的書面證據。舉例而言，服務協議規定服務提供方將會每月訪問到服務收受方拜訪，提供約定之服務，則服務收受方即應保留每月訪問的證據。

### 2. 是否具有或預期享有經濟或商業利益存在？

經濟或商業利益的存在，得以因受有服務而營業事業有銷售額增加或是成本降低之事實證明之。惟此種證明方式並非在所有的情況都能很容易做到，但納稅義務人最少應向稅捐機關說明購買服務（勞務）的原因，並對於當時作出此商業決定所欲獲取的利益能進行合理解釋。有時只要能證明同類業務在相同情況下都會需要此種服務即可符合此要件，不需要額外提出相關書證。如果是持續性地提供服務，納稅義務人應要能說明其持續有接受到的商業利益為何。

另外，如果所受有的服務與納稅義務人現在公司內員工從事的業務有相似性，納稅義務人應要能清楚說明公司內所從事業務和自關係企業受有的服務相異之處。

## 二、 日本

### （一）低附加價值集團內部服務文據明文化條款

日本法如第三章所述，雖引用了利益測試，但也未明確訂定相關文據，故受服務方一樣會被稅局要求提示能證明所實際受有之勞務產生服務成果已支付對



價，而服務成果則可能包括分析報告、報告書或公司紀錄等等說明所提供之勞務內容，可知日本法基本上亦無就符合利益測試之明文列舉出認列服務費用應備置之文據為何。

惟就低附加價值之集團內部服務，日本於平成 30 年（西元 2018 年）引進了 OECD 移轉訂價指導原則的特殊規範——低附加價值的集團內部服務的概念及計價方式，如 OECD 所建議，亦同時將採用該特殊規範之跨國集團應備置之相關文件明文列於其移轉訂價事務運營要領中集團內部服務專章內之條款中，即第 3-10 條，其規定該當低附加價值集團內部服務提供者，該日本法人應作成，或自該日本法人同一集團之成員取得並保存下列文件：

- 記載服務提供方及服務接受方的名稱和所在地之文件；
- 足以確認系爭服務該當 1 至 8（低附加價值的集團內部服務）之要件的文件；
- 說明成本池內服務提供內容之文件（即 8 款）；
- 得確認公司實際有提供服務或收受服務的文件；
- 說明成本池（即 8 款）所使用總成本金額分攤方法內容以及判斷使用該方法為合理之理由；
- 服務提供的相關契約或記載契約內容的文件；
- 記載在服務提供中，從國外關係企業收受或國外關係企業支付的對價金額的明細及計算過程之文件。

## （二）2016 年之稅務改革：引進三層文據架構

關於跨境移轉訂價之文書製作與保存義務，日本為因應 BEPS 行動計畫，依照 OECD 所形成之共識，於平成 28 年（西元 2016 年）對《租稅特別措置法》等進行了修訂，其修正內容得參照下表：

表格 5 日本平成 28 年移轉訂價文書化制度改革概覽表

	算定獨立企業間價格之必要文書 (本地事業報告) (修訂)	國別報告事項 (新訂)	事業概況報告事項 (集團主權報告) (新訂)
目的及內容	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 提供關係人間交易相關的詳細情報</li> <li>- 記載特定交易相關的財務情報、比較可能性分析、選定及所適用最適計算移轉訂價之方法相關之情報</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 為高度移轉訂價風險查核提供有利之資訊</li> <li>- 記載跨國集團之事業營運所在國家/地區的收入金額、稅前利潤、已付稅款等資訊。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 提供整個集團概況，有助於稅務部門識別重大移轉訂價風險</li> <li>- 描述跨國集團之組織結構、業務概況、財務狀況等資訊</li> </ul>
作成義務 作成期限	修正前：無 修正後：應於提出申報書前作成	同提出期限	同提出期限
向稽徵機關提出的樣態與提出期限	基於稽徵機關要求提出 (本地事業報告：主管機關指定日期 45 天內 / 其他與本地事業報告相關資料：主管機關指定日期在 60 天內)	最終母公司為日本法人： 最終母公司會計年度終了後一年內提供 最終母公司為外國法人： 原則上無提供義務(透過資訊交換取得)，僅在例外的情況會課予子公司提出義務	最終母公司會計年度終了後 1 年內提供
提出義務人	被稅捐調查之法人	日本之最終母公司 外國最終母公司在日本的子公司(或在日本有常設機構之外國法人)	集團內的日本法人(或在日本有常設機構之外國法人)
排除適用	修正前：無 修正後：與關係人前年度的交易總額未超過 50 億日圓且無形資產交易總額未超過 3 億日圓，得免除與該關係人交易之同時文書化義務	合併集團收入未滿 1,000 億日圓者	合併集團收入未滿 1,000 億日圓者
文書保存義務、年限及場所	修正前：無 修正後：原則上 7 年/國內保存	-	-
確保文件有效性的措施	推計課稅	30 萬日圓以下之罰金	30 萬日圓以下之罰金

資料來源：翻譯自日本財務省「平成 28 年度稅制改正の解説」

### (三) 同時文書化義務之引進

在平成 28 年之稅務改革中，重要的修法之一即為同時文書化義務之引進。自平成 29 年（西元 2017 元）4 月 1 日起，日本法人如在該年度與其國外關係人有進行關係交易，就財務省規定為算定獨立企業價格之必要文書（包括其他替代電磁紀錄），該日本法人應在法人稅申報書提出的期間內作成或取得，並依照財務省規定保存之（租稅特別措置法第 66 條之 4 第 6 項）。但如日本法人前年度與上開國外關係人進行國外關係交易總額未超過 50 億日圓（約新台幣 12.9 億元）或者進行之無形資產交易總額未超過 3 億日圓（約新台幣 7746 萬元），得免除同時文書化義務（租稅特別措置法第 66 條之 4 第 7 項）。

所謂「財務省規定為算定獨立企業價格之必要文書」近一步定義在租稅特別措置法施行規則第 22 條之 10 第 6 項，日本國稅廳為此於令和 2 年（西元 2020

年) 6 月進一步發布範例集<sup>443</sup>。日本國稅廳強調如果納稅義務人之現存的文件不足以提供被認定為必要之資訊，納稅義務人另負有作成文件之義務。日本法下的文書化義務內容，可分為兩種：

1. 記載國外關係交易內容的文書

- 記載與國外交易有關的資產和服務詳細資訊的文件。以提供服務（集團內部服務）為例，應記載之必要的資訊包括服務的內涵（性質等）、主要服務、主要分包商（若提供之服務有外包）、交易條件（單價、幣別等）以及提供服務的起始時點與期間<sup>444</sup>。
- 記載在國外關係交易中日本法人與國外關係人所執行之功能（例如：研發、設計、技術指導、廣告宣傳、行銷、售後服務等）以及所承擔之風險相關事項之文件。
- 記載日本法人或其國外關係人在國外關係交易中使用無形資產內容之文件。
- 國外關係交易之相關契約書或記載契約內容的文件
- 日本法人在國外關係交易中從國外關係人受領對價之金額或向國外關係人支付對價金額的明細、金額設定的方法以及記載相關交涉內容的文書，以及當日本以外的國家或地區稽徵當局要求確認受領對價或支付對價獨立企業價格之算定方法及國外關係交易相關事項時，記載確認內容之文件。以服務提供交易（集團內部服務）為例，應備置載有

<sup>443</sup> 即「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類のうち(ローカルファイル)作成に当たっての例示集」。

<sup>444</sup> 日本國稅廳（2020），独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類のうち(ローカルファイル)作成に当たっての例示集，頁 4。



交易價格、其計算方法（包括是否有市價）、交易幣別、年度交易金額以及如何決定對價之相關文件<sup>445</sup>。

- 記載日本法人與其國外關係人就國外關係交易相關的損益明細以及損益金額之計算過程之文件。
- 記載與國外關係交易有關的資產買賣、服務提供與其他交易有關的市場分析以及與市場有關的其他事項的文件。
- 記載日本法人及其國外關係人業務內容、業務策略和組織系統之文件。
- 記載與本件國外關係交易密切關聯的其他交易及其交易內容，以及該交易與國外關係交易密切關聯的事項的文件。

## 2. 日本法人為算定國外關係交易獨立企業價格之相關文書

- 記載日本法人所選定之算定方法、該選定相關的重要前提條件以及選定理由之文件，或者其他在算定獨立企業價格時做成之文件。
- 記載日本法人所採用與國外關係交易相關比較對象交易之文件。
- 在採用利潤分割法和同等方法之情形，指為算出歸屬日本法人和其國外關係人利益金額之文件，即說明利潤歸屬之計算過程之文件。
- 在採用現金流量折現模式和同等方法之情形，指說明進行國外交易時計算折現總額作為現值之過程之文件。
- 記載日本法人用於計算獨立企業間價格預測內容、預測方法及其他與預測相關事項之文件。
- 日本法人在多筆國外關係交易中取一筆交易作為計算獨立企業價格之情形，指記載其合理理由以及各交易內容之文件。

<sup>445</sup> 日本國稅廳，前揭註 444，頁 15。

- 在可比較交易對象進行調整差異之情形，指記載調整差異理由以及採用調整差異方法之文件。



#### (四) 協力義務違反之法律效果

##### 1. 未提出算定獨立企業間價格之必要文書：推計課稅

對於具有同時文書化義務之國外關係交易，為計算獨立企業價格，認有必要提出一定文書時，如果未在稅捐機關人員指定日期範圍前，即不超過要求提出之 45 日內提出，稅捐機關得推計課稅或以同業調查結果認定之。

適用避風港條款，免除同時文書化義務之國外關係交易，並非即無協力義務，若稅捐機關人員認有必要提出一定文書，仍須提出相關證據資料，否則稅捐機關亦得推計課稅或以同業調查結果核定稅額。惟不同的是文書提出義務的期限較長，為要求提出之 60 天內（租稅特別措置法第 66 條之 4 第 12 項、第 14 項、第 17 項及第 18 項參照）

##### 2. 未提出國別報告事項或事業概況報告：罰鍰

如未有正當理由，未於規定期限提供國別報告事項或事業概況報告，日本法人代表（包括無法人格之社團之管理人）、代理人、使用人等其他員工違反此義務者，應處以三十萬日圓以下之罰金，惟得視情況免除此刑（租稅特別措置法第 66 條之 4 之 4 第 7 項及第 66 條之 4 之 5 第 3 項）。

### 第三節 我國移轉訂價協力義務之檢討

#### 第一項 我國移轉訂價查核準則協力義務課予之合法性疑義

##### 一、 協力義務與租稅法律主義

協力義務屬於稽徵程序之一環，依司法院釋字第 640 號解釋理由書「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政

機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」，是以，依照我國司法實務之見解，課予納稅義務人協力義務，應以法律或法律明確授權之法規命令，始得為之。

如本章第一節提及，我國移轉訂價之相關協力義務，主要來自於移轉訂價查核準則。而我國移轉訂價查核準則第一條已開宗明義揭示「本準則依所得稅法（以下簡稱本法）第八十條第五項規定訂定之。」，可知整部移轉訂價查核準則之授權依據為所得稅法第 80 條第 5 項。然詳觀我國所得稅法第 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。」，本條未就授權目的、範圍及內容具體明確予以規範，應屬於概括授權之規定。

按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義」司法院釋字第 566 號理由書定有明文，是以，依照所得稅法第 80 條第 5 項概括授權而訂定之移轉訂價查核準則原則上僅得就執行所得稅法之技術性、細節性事項進行規範，不得逾越所得稅法所定納稅義務及其要件有關之事項，否則即違反租稅法律主義。

查移轉訂價查核準則所課予之協力義務涉及到申報前之移轉訂價文書製作與保存義務、申報時及申報後之揭露及送交相關文書之義務以及配合稅捐稽徵機關調查提示文據之義務，影響納稅義務人實體及程序上之權利甚鉅，自非技術性、細節性事項，故應符合租稅法律主義之要求，以法律或法律授權之法規命令為之，概括授權條款不足以作為其授權依據。

## 二、 移轉訂價文書非一般證明所得額之帳簿憑證

有學者曾針對移轉訂價文書與所得稅法上所謂「證明所得額之帳簿憑證」兩者概念進行釐清<sup>446</sup>。

證明所得額之帳簿憑證是指「依照商業會計準則紀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，以及將之謄錄、彙整的會計簿冊」，亦即因在所得稅法下，納稅義務人負有完整且真實揭露課稅事實的誠實義務，因此所得稅法課予納稅義務人有設帳記帳義務（所得稅法第 21 條）、取證存證義務（稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條）、結算申報義務（所得稅法第 71 條）、文據提示義務（所得稅法第 83 條）等等之協力義務，要求納稅義務人誠實紀錄所得發生之經過，並將之揭露作為稅捐稽徵機關調查之參考之文件。惟移轉訂價則是在受控交易的事實完整且真實的前提之下，對於交易事實的經濟合理性，抑或是是否有不合營業常規之安排等含有主觀評價之事項。是以，移轉訂價文書將含有主觀分析、評價的要素，即證明其符合「常規交易原則」，與證明客觀層面的所得發生過程之「證明所得額之帳簿憑證」，本質上有所不同。

是以，移轉訂價文書非一般證明所得額之帳簿憑證，正是因為如此，當初日本引進同時化文書義務（移轉訂價文書製作義務）及三層文據架構，並非透過一般法規命令，而是直接修正其法律（租稅特別措置法）規範之原因。

## 三、 應於所得稅法中明文納稅義務人具有移轉訂價文書製作義務，並授權財政部得訂定相關規範

承上，移轉訂價文書並非一般證明所得額之帳簿憑證，查所得稅法之相關規範，包括我國實務上最常使用之所得稅法第 83 條，皆為無法作為課予相關義務

<sup>446</sup> 黃士洲，前揭註 406，頁 73-74 及 87-90。

之授權基礎。而規範我國移轉訂價之條文，即所得稅法第 43 條之 1，亦僅賦予財政部有調整所得額之權限，並未額外授權有製作移轉訂價文書或其他協力義務之規定。是以，可知目前我國直接透過移轉訂價查核準則，制定並課予移轉訂價文書之相關協力義務，已違反租稅法律主義。

要解決此合法性疑義，但又不過度變動我國目前相關規範及立法制度，本文建議得直接在所得稅法第 43 條之 1 之下，增訂一項規定，明文規定納稅義務人具有移轉訂價文書製作義務，即類似日本引進同時化文書義務，並增訂另一項條項，明文授權財政部得訂定相關規範，以作為我國移轉訂價查核準則之授權基礎。

## 第二項 我國相關爭議之觀察與建議

### 一、我國稽徵實務爭議應先透過實體法建置相關標準解決

經整理我國實務判決可知，納稅義務人往往在證明集團內部服務費用之真實性及必要性遇到障礙，此部分爭議已被列入 OECD 指導原則第七章之議題中，可知並非我國獨有之議題，而對此，國際間所形成之共識即為利益測試，然我國就未引進相關標準，仍沿襲著過去實務判決所建立之標準，即真實性、必要性及合理性，並常僅以所得稅法第 83 條為依據，要求納稅義務人提出相關事證，並說明服務費用之真實性及必要性，但各稅局及法院判決標準卻不一，有謂納稅義務人所提示之事證不足以證明服務確實提供，或謂應有其他具體事證，但在納稅義務人無具體可依循之認定標準，要如何知道應提出什麼樣的具體事證，才能達到稅捐機關或法院所要求之真實性及必要性標準，而無法事前保存相關文據，而嗣後提出又往往遭受嗣後補證之質疑。故本文認為此處爭議要獲得解決，首先應從實體法部分引入利益測試。如此一來，納稅義務人在認列集團內部服務時，即會知道判斷標準，並有保存相關證據，說明其支出符合該標準。



申言之，本文認為我國實務此處稽徵程序爭議，即納稅義務人未達稅捐稽徵機關或法院所要求之協力義務（實務上常常以未盡舉證責任稱之）標準，是由於實體上欠缺認列標準，因此應先從改善實體法上之缺失為之。

## 二、立法論上移轉訂價相關協力義務應盡量以明確化為目標發展

至於程序法上，本文亦認為稅法上課予納稅義務人之協力義務應盡可能已明確化為目標，而此亦是國際趨勢。

查 1995 年 OECD 將移轉訂價文書訂於移轉訂價指導原則第五章，然而，當時 OECD 移轉訂價指導原則第五章僅強調移轉訂價文書化之合理需求，以及在提供足夠資訊證明合理適用常規交易原則的同時，應避免課予納稅義務人過重的負擔，並無明確指出移轉訂價文書應包括哪些文件。在此種情況下，各國紛紛制定了自已移轉訂價文書的內國法規範，導致全球各地出現了各式各樣不同移轉訂價文書之規定，再加上國際間集團內部交易數量增加且更為複雜化，以及各國稅捐機關對於移轉訂價查核越來越有經驗，其查核日益嚴格，造成跨國企業遵循負擔越來越重。針對此種情況，倡議協調各國移轉訂價文書規定的聲音開始出現，例如：2003 年稅務行政太平洋協會（Pacific Association of Tax Administrators）、2006 年歐盟以及最後產生 2015 年 OECD/G20 推動之 BEPS 計畫<sup>447</sup>。

BEPS 行動計畫第 13 號要求，各國應發展出一套統一移轉訂價文書規則，除強化稅捐透明度，同時亦應考慮企業之遵循成本，最後推出了三層標準化的移轉訂價文書，包括本地事業報告、集團主檔報告及國別報告，並將此制度納入 OECD 移轉訂價指導原則中，類似的方式亦為聯合國移轉定價實務手冊所採納。

<sup>447</sup> OECD, *supra* note 2, at 229 para. 5.3; The Platform for Collaboration on Tax, *Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements*, 12 (2021).

而我國亦同樣於 2017 年引進了此種制度。此以上種種現象，可證目前對於移轉訂價文書資料內容有朝明確化及全球統整化發展的趨勢。

然而，個案所需的實際文書仍需要取決於個案交易及情形，是否宜將所需文據一一列出，本文仍亦持保留態度。觀日本立法例亦未就利益測試之相關文據明列而出，而就移轉訂價文書雖有對於本地事業檔案（算定獨立價格文書）進行定義，但也僅就此類文書內應含有之資訊進行規定，並在示範例中例示哪種企業間常見之現存文件會包含上開資訊。

不過，如前所述，協力義務之課予應考量比例原則之操作，即納稅義務人遵循產生之成本與交易價值。越複雜或附加價值越高的交易通常會需要越詳細的移轉訂價文書證明其符合常規交易原則，大批的簡單交易所需之移轉訂價文書應較簡化。故針對實務上常見的大量附加價值低的集團內部交易或許得類型化出其應備置之相關文件。

以集團內部服務交易為例，跨國集團企業利用跨國間關係企業間之服務交易進行稅捐規避之安排，實務上亦非少見，而非空穴來風之說，各國稅局為維護稅基，對於服務費用即為各國重點查核項目之一。惟集團內部服務交易並非所有皆是附帶價值高的交易，有一大部分是集中化管理下而生之集團內部服務交易，其雖然數量極多，但本身之交易價值不高，故 OECD 對此推出了一套特殊制度，予以簡易的利益測試及計價方式處理，甚至已明確制定出其跨國企業應備制之文件，使跨國企業能有統一之標準，本文於前文已建議應予以引進此種類型化的立法模式，故相關文書亦應予以引進。至於其他附加價值較高之服務交易未來國際間是否亦會形成相關共識，列明建議納稅義務人所應備置之文件，本文認為我國應持續觀察各國動態，尤其是 OECD 及聯合國等國際組織。



## 第六章 結論與立法建議



### 第一節 結論

總結前面各章節之研究結果，本文重點摘要如下：

一、移轉訂價本身為中性概念，僅係指關係企業間交易時制訂之價格。惟關係企業間基於各種因素，彼此交易價格往往有異於非關係企業間交易價格之傾向，為維護租稅公平，避免營利事業利用控制關係，影響另一營利事業之意思形成自由，減少或免除我國納稅義務人，我國設有特別防杜條款，即所得稅法第 43 條之 1，並得依此調整關係企業間不合營業常規之安排，與此相關之制度及規定，即為我國之移轉訂價稅制。

二、依所得稅法第 43 條之 1，關係企業係指存在控制關係之兩營利事業，總機構與分支機構為同一法律主體，在稅法上屬於同一個營利事業，不應包括於關係企業之定義，移轉訂價查核準則第 3 條直接將總機構與分支機構作為關係企業之一種型態，已抵觸所得稅法（母法）之規定，有違租稅法律主義。惟同一營利事業跨國間不同組織間之資源交換，亦會形成所得流動，影響各國稅捐負擔，故觀我國過去實務見解，我國稅制上就常設機構之組織，應係採用獨立企業理論之立場，承認總機構與分支機構雖未有真實的交易行為存在，但會在稅法上擬制內部交易之存在，並據此計算不同組織體間之所得。參酌比較法之立法例，於此情況下，本文認為應修正我國所得稅法第 43 條之 1，將總機構與分支機構此種特殊型態以法律明文規定之方式，納入我國移轉訂價稅制之適用主體，始具有合法性及適當性。

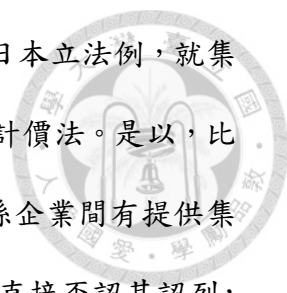
三、集團內部服務是指跨國關係企業中集團成員為同集團內某一或複數成員之利益而提供之服務。因受有集團內部服務而支付之對價，則為集團內部服務費，

在稅法上原則上係屬費用，而為稅基之減項。因服務之特殊性，集團內部服務有作為跨國企業進行稅捐規避安排之工具的高度可能性，故此項交易已成為各國稅局查核之重點項目。

四、我國就集團內部服務費之認列，無特殊規範，故是依循實務就營業費用所建立之相關標準，包括真實性、必要性及合理性標準檢驗，以及逐一核實認列原則。在此情況下，納稅義務人即面臨到真實性與必要性舉證上之困難，以及實務上認為關係企業間（不同法人格）不得以比例分攤方式認列服務費用，以免架空營所稅查核準則第 70 條之相關爭議。

六、從我國司法實務判決可知，就集團內部服務費之必要性，我國欠缺相關判斷標準，導致實務上認定標準不一，納稅義務人無從遵循，本文認為應如同日本法，引入 OECD 所建立之利益測試標準，即是否具有經濟或商業上價值，作為集團內部服務是否具有業務關聯性之判斷，而有支付對價之必要。而且所謂「是否具有經濟或商業上價值」之具體判斷標準為，非關係企業在可比較情況下是否願意為該項活動支付對價，或者如關係企業不提供該項活動，營利事業是否會選擇自行執行而加以決定。

七、營所稅查核準則第 70 條為同一營利事業內之組織體共同費用分攤之規定，非集團內部服務之相關規定，故本文認為判斷是否得認列集團內部服務費時，無須援引此條規定，我國實務以本條否認關係企業以一定比例之方式認列集團內部服務費，並無理由。另外，既其定性為同一營利事業內之組織體共同費用分攤之規定，本文認為立法論上，本條之適用主體應不限於分公司及工地，只要為有承擔經營功能之組織，即固定營業場所，即可適用本條規定；而適用客體方面亦不應限於會計意義之管理費用，只要是同一營利事業內之組織體共同發生之費用，即可該當。



八、比例分攤屬於推計課稅的一種型態，根據國際組織及日本立法例，就集團內部服務在無法適用直接計價法之情況，是允許得適用間接計價法。是以，比例分攤計價在特定情況下亦應被認為符合常規交易原則，當關係企業間有提供集團內部服務之事實，但其計價是以某種分攤標準比例計算，不應直接否認其認列，而應進一步調查其分攤方法及標準是否符合國際間常規交易原則，如有不合營業常規之情事，亦僅得調整之。是否符合國際間之常規交易原則，應以受益原則為斷，即費用應與服務接受方實際或合理期待獲得的利益相當，且其分攤標準應可被衡量並與服務種類具有相關性，且關係企業間對於分攤標準擇定應具有一致性，並以文件記載之。

九、立法論上，針對集團內部服務，我國應以類型化立法處理。參酌國際組織及其他國家之立法例，對於集團內部服務，依照其附加價值高低，在其認列及計價上會有不同的處理方式。對於低附加價值之服務交易，鑑於比例原則及稅捐稽徵原則之考量，得以簡化之標準。如 OECD 指導原則於 2017 年所新增之低附加價值集團內部服務規範，本文認為從國內外觀點而言，有引進之必要性。自國內觀察，我國實務爭議之服務交易類型有諸多屬於低附加價值集團內部服務，如有相關立法，或許得適當舒緩該類型紛爭發生之可能性；自國際趨勢而論，當跨國企業在多數國家皆得採用一致性 OECD 所建議的方式有一套適用全球的計算基礎和準備文據的方法，然到我國卻無法適用，甚至有高度受查核的風險時，即很有可能成為影響跨國企業考量作為外資進入我國市場的負面因素。而如在計價方式欲進一步細緻化，我國則得參考日本法之作法，一併考量是否加計利潤之因素，包括固定利潤率處理。

十、為實踐量能課稅原則，納稅義務人在稽徵程序中負有協力義務，以能正確掌握課稅事實，而因移轉訂價通常會涉及跨境交易，即國外課稅事實之調查，

各國稽徵機關皆面臨到相當之困難性，為避免移轉訂價可能產生之稅捐規避，各國基於國際共識，就移轉訂價稅制形成了一套移轉訂價文書化之相關協力義務，即納稅義務人在制定與關係企業間之交易價格，具有準備或取得相關資料，並予以保存之義務。

十一、協力義務之課予應符合租稅法律主義之要求，以法律或法律授權之法規命令為之。移轉訂價文書多含有主觀評價之要素，與證明客觀多發生過程之一般證明所得額之帳簿憑證，故有另外立法之必要。惟我國之相關規範皆訂定於移轉訂價查核準則，然觀我國所得稅法第 80 條第 5 項並未授權財政部得課予納稅義務人相關協力義務之規範，而所得稅法第 43 條之 1 亦僅有調整所得額之權限，可知我國現行法之相關規範有違租稅法定主義之嫌，本文建議較妥當之作法，應於所得稅法中明文納稅義務人具有移轉訂價文書製作義務，並授權財政部得訂定相關規範。

十二、個案關係企業交易是否得認列，包括集團內部服務費，所需要之文書仍取得於個案交易及情形，本文對於是否應明文表列出需要的文據，仍持保留態度。惟針對附加價值低的交易，例如：低附加價值之集團內部服務，或許即可嘗試類型化其應備置之相關文件。是以，本文認為在立法論上移轉訂價相關協力義務應盡量以明確化為目標發展，我國應持續觀察各國動態，尤其是如 OECD 之國際組織。就其已有之相關立法建議及規範，納入我國立法參考，例如：低附加價值之集團內部服務之應備置文件清單。

## 第二節 立法建議

承上，就集團內部服務之相關爭議，本文認為我國在移轉訂價稅制立法例上得再行檢討，予以調整之法律及法規命令，包括：所得稅法第 43 條之 1、利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、營利事業所得稅查核準則，並將立法建議

整理如下，並在文末附上本文草擬之修正條文對照表，冀能提供作為未來修法之參考方向：



## 一、 所得稅法第 43 條之 1

### (一) 適用主體納入「總機構與分支機構」之型態

本文建議在所得稅法第 43 條之 1 增列 1 項，規定「總機構與分支機構之型態」應準用關係企業間不合營業合規之規定，以法律明定的方式，將此型態納入我國移轉訂價稅制之適用主體，始符合租稅法律主義。

### (二) 引進「同時文書化義務」

本文建議在所得稅法第 43 條之 1 明定納稅義務人具有移轉訂價文書製作義務、違反相關協力義務之法律效果及處罰，並就明文授權財政部得訂定相關規範。

## 二、 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則

### (一) 授權依據改為所得稅法第 43 條之 1

配合所得稅法第 43 條之 1 之修法，將移轉訂價查核準則之授權依據改為所得稅法第 43 條之 1，以消弭目前學說對於移轉訂價查核準則逾越所得稅法第 80 條第 5 項授權範圍之合法性疑慮。

### (三) 關係企業之定義應刪除「總機構與分支機構」之型態

總機構與分支機構法律上屬於同一法人格，為同一營利事業，無法為所得稅法第 43 條之 1 之文義所涵括。配合所得稅法第 43 條之 1 修法將「總機構與分支機構」準用「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」之相關規範後，原移轉訂價查核準則第 3 條關係企業之定義亦應配合修正。



#### (四) 引進利益測試

建議參酌 OECD 建議及日本的立法例，引進利益測試之相關規定，  
明定集團內部服務認列之標準。



#### (五) 引進集團內部服務類型化之計價方式

建議引進 OECD 建議及日本的立法例之低附加價值集團內部服務的  
相關規範，包括應備置之文件，以及日本原本既有對於集團內部服務  
之類型化計價的相關立法，以減少徵納雙方之稽徵成本以及提供稅務  
遵循透明度。

### 三、 營利事業所得稅查核準則第 70 條

#### (一) 適用主體建議修正為固定營業場所

只要作為營利事業之組織體有承擔經營功能者，都有必要分攤總機構  
基於管理職能為全體所共同支出之費用，故建議將適用主體擴張為固  
定營業場所，而不限於分公司及工地。

#### (二) 適用客體建議修正為共同費用

目前規範之客體僅限於會計意義之管理費用，惟同一營利事業間不僅  
只有管理費用會產生費用難以劃分之情況，亦可能包括行銷費用及其  
他費用，參酌日本立法例，建議將適用客體修正為共同費用，不限管  
理費用。

所得稅法部分條文修正條文對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
<p>第四十三條之一 營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。</p> <p><u>前項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從事交易時，於辦理所得稅結算申報，應備置財政部指定與交易有關並影響其訂價之文件。</u></p> <p><u>營利事業未依規定期限內提示前項文件或未能提示者，稽徵機關得依查得之資料核定之。其無查得之資料且營利事業未提示者，稽徵機關得就該部分相關之營業收入淨額、營業成本、營業費用，依同業利潤標準核定其所得額。</u></p> <p><u>營利事業未依規定</u></p>	<p>第四十三條之一 營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。</p>	<p>一、 第二項明定營利事業就受控之關係交易具有備置移轉訂價文書之義務。</p> <p>二、 第三項明定違反移轉訂價文書提示義務之法律效果。</p> <p>三、 第四項明文移轉訂價協力義務違反之行政罰效果，以符合處罰法定原則。</p> <p>四、 第五項明定同一營利事業之總機構與分支機構或各分支機構間，亦適用移轉訂價之規定。</p> <p>五、 第六項新增移轉訂價查核準則之授權依據，以解決目前我國合法性不足之疑慮。</p>

期限送交或提示之文據  
為關係其所得額之資  
料、文件者或未按營業常  
規決定其收益、成本、費  
用與損益之攤計，並據以  
申報所得額，有具體短漏  
報情事，致生減少納稅義  
務，稽徵機關得依稅捐稽  
徵法第四十六條及本法  
第一百十條規定辦理。

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；總機構在  
中華民國境內之營利事  
業，其總機構或其在中華  
民國境內之分支機構，與  
該營利事業在中華民國  
境外之分支機構，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，準用  
前四項之規定。

第一項從屬關係，或直接  
間接為另一事業所有或  
控制認定、不合營業常規  
之查核方法、第二項指定  
文件之內容、提示及送交  
之時限、方式或其他相關  
事項之辦法及第四項具  
體短漏報情事範圍，由財



政部定之。		
-------	--	--




營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則部分條文修正條文對照表


修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
第一條 本準則依所得稅法（以下簡稱本法）第四十三條之一第六項規定訂定之。	第一條 本準則依所得稅法（以下簡稱本法）第八十條第五項規定訂定之。	一、配合所得稅法第四十三條之一第六項之增訂，爰修正本條。
第三條 本法第四十三條之一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，指營利事業相互間有下列情形之一者： 一、營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，達該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上。 二、營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之已發行有表決權之股份總數或資本總額各達百分之二十以上。 三、營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達百分之十以上。	第三條 本法第四十三條之一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，指營利事業相互間有下列情形之一者： 一、營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，達該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上。 二、營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之已發行有表決權之股份總數或資本總額各達百分之二十以上。 三、營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達百分之十以上。	一、配合所得稅法第四十三條之一第五項之增訂，爰刪除本條第一項第七款。

<p>四、營利事業與另一營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同。</p> <p>五、營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額超過百分之五十之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計達該另一營利事業董事總席次半數以上。</p> <p>六、營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係。</p> <p>七、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：</p> <p>（一）營利事業指派人員擔任另一營利事業之總經理或與其相當或更高層級之職位。</p> <p>（二）非金融機構之營利事業，對另一營利事業之資金融通金額或背書保證金額達該另一營利事業總資產之三分之一以上。</p> <p>（三）營利事業之生產經營活動須由另一營利事</p>	<p>四、營利事業與另一營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同。</p> <p>五、營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額超過百分之五十之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計達該另一營利事業董事總席次半數以上。</p> <p>六、營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係。</p> <p><u>七、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；總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其在中華民國境內之分支機構，與該營利事業在中華民國境外之分支機構。</u></p> <p>八、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：</p> <p>（一）營利事業指派人員</p>	
---	---	---


<p>業提供專利權、商標權、著作權、秘密方法、專門技術或各種特許權利，始能進行，且該生產經營活動之產值達該營利事業同年度生產經營活動總產值百分之五十以上。</p> <p>(四)營利事業購進之原物料、商品，其價格及交易條件由另一營利事業控制，且該購進之原物料、商品之金額達該營利事業同年度購進之原物料、商品之總金額百分之五十以上。</p> <p>(五)營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商品之銷售收入達該營利事業同年度銷售收入總額百分之五十以上。</p> <p>九、營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約。</p> <p>十、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。</p>	<p>擔任另一營利事業之總經理或與其相當或更高層級之職位。</p> <p>(二)非金融機構之營利事業，對另一營利事業之資金融通金額或背書保證金額達該另一營利事業總資產之三分之一以上。</p> <p>(三)營利事業之生產經營活動須由另一營利事業提供專利權、商標權、著作權、秘密方法、專門技術或各種特許權利，始能進行，且該生產經營活動之產值達該營利事業同年度生產經營活動總產值百分之五十以上。</p> <p>(四)營利事業購進之原物料、商品，其價格及交易條件由另一營利事業控制，且該購進之原物料、商品之金額達該營利事業同年度購進之原物料、商品之總金額百分之五十以上。</p> <p>(五)營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商品之銷售收入達該營利事業同年度銷售收入總額百分之五十以上。</p> <p>九、營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經</p>	
--	---	---


	<p>營契約。</p> <p>十、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。</p>	
<p><u>第五條之一 營利事業與稽徵機關依前條規定評估是否構成服務之提供，應評估該項服務對於服務接受方是否具有經濟或商業價值。</u></p> <p><u>前款所稱具有經濟或商業價值，指營利事業在關係人沒有提供服務的情況下，仍有必要自行提供該項服務，或非關係人間在相同時期、期間或其他條件下提供該項服務將獲得相當報酬之情形。</u></p> <p><u>營利事業重複提供關係人已自行提供或委請第三者提供之服務，不構成前條規定之服務。但重複之服務如為暫時性質，或為了降低錯誤決策風險，則不在此限。</u></p> <p><u>營利事業之股東提供之服務有下列情形之一者，不構成前條規定之服務：</u></p> <p>一、 <u>母公司發行之股票在證券交易所</u></p>		<p>一、 本條新增。</p> <p>二、 參照 OECD 移轉訂價指導原則第七章集團內部服務特殊考量因素及日本移轉價格事務運營要領第 3-9 條，於第一項增訂利益測試標準。</p> <p>三、 參照 OECD 移轉訂價指導原則及日本移轉價格事務運營要領第 3-9 條，於第二項明定利益測試標準之判斷要件。</p> <p>四、 參照日本移轉價格事務運營要領第 3-9 條，於第三項排除重複之服務適用及明定例外情形。</p> <p>五、 參照日本移轉價格事務運營要領第 3-9 條，於第四項明定排除之股</p>



<p><u>上市；</u></p> <p>二、 <u>母公司召開股東會、發行股票和其他基於法令遵循從事之組織活動；</u></p> <p>三、 <u>母公司編製財務報告書、合併財務報表或其他依法應製作之文件；</u></p> <p>四、 <u>母公司為取得關係人之股份或出資額而進行之融資活動；</u></p> <p>五、 <u>母公司向母公司股東或其他投資人進行之宣傳活動；</u></p> <p>六、 <u>母公司為遵循租稅法令製作國別報告相關之紀錄或進行之其他活動；</u></p> <p>七、 <u>母公司按公司法進行必要的維持體制或其他公司治理之活動；</u></p> <p>八、 <u>其他母公司基於股東或出資地位，為自身利益所進行之活動。</u></p>		<p>東活動。</p> 
<p>第九條之三 <u>營利事業與稽徵機關評估提供之服務交易價格是否符合常規，應考量該項服務對服</u></p>		<p>一、 本條新增。</p> <p>二、 參考 OECD 移轉訂價指導原則，明定服務交易應考</p>

<p><u>務收受方之價值、非關係人於可比較情況下所收取之價格及服務提供方之成本，依第八條及第八條之一規定進行可比較程度分析，並依可比較程度分析決定常規交易結果。</u></p> <p><u>營利事業與關係人間提供之服務，符合下列各款條件者，其交易價格符合常規交易結果：</u></p> <p>一、 <u>服務之提供為支援性質，且與交易人所屬集團之核心業務無直接關聯者；</u></p> <p>二、 <u>服務之提供未涉及交易任一方所擁有或從他人授權使用之無形資產；</u></p> <p>三、 <u>服務提供方提供服務時，無承受、管理、產生重大風險；</u></p> <p>四、 <u>提供之服務不包括研究開發、製造、銷售、採購原物料、物流或行銷、金融、保險或再保險、天然資源開採、探勘或加工；</u></p>		<p>量之因素。</p> <p>三、 參考 OECD 移轉訂價指導原則及日本移轉價格事務運營要領第 3-10 條，於第二項增訂低附加價值集團內部服務之相關規範。</p> <p>四、 參考日本移轉價格事務運營要領第 3-10 條，於第三項增訂附隨原來業務提供之服務，必要時，稽徵機關得採總成本法作為其交易價格之常規交易結果之規範。</p> <p>五、 參考日本移轉價格事務運營要領第 3-10 條，於第四項增訂低附加價值集團內部服務且非屬營利事業主要事業活動之服務，必要時，稽徵機關得採總成本法作為其交易價格之常規交易結果之規範。</p>
--	--	--


<p>五、<u>提供之服務未發生於非關係人間；</u></p> <p>六、<u>集團內提供之全部服務應按服務內容分類，涉及之服務接受方按員工人數、所使用之資產等其他合理標準分攤提供該類型服務之總成本，並加計百分之五之毛利後之金額，作為受控交易之常規交易價格。</u></p> <p>七、<u>營業事業應備置下列文件：</u></p> <p><u>(一)記載服務提供方及服務接受方名稱和所在地之文件；</u></p> <p><u>(二)證明服務之提供符合前六款之文件；</u></p> <p><u>(三)說明各類服務內容之文件；</u></p> <p><u>(四)證明營利事業實際提供服務或收受服務之文件；</u></p> <p><u>(五)說明總成本金額分攤標準內容以及標準合理性之文件；</u></p> <p><u>(六)服務提供契約或其他記載契約內容之文件；</u></p>		
---	--	---

<p><u>(七)記載交易金額明細及計算過程之文件。</u></p> <p><u>營利事業為經營業務提供之附隨服務，稽徵機關應評估以服務成本總額作為常規交易價格之適用性。所謂業務經營提供之附隨服務，應按服務提供目的判斷，不包括服務交易金額占交易人當年度之服務成本或費用超過百分之[XX]、使用無形資產之交易、服務成本與對價顯不相當之情形。除前項規定外，符合第二項前五目規定，且與交易人之事業活動不具有重要關聯者，稽徵機關應評估服務接受方按員工人數、所使用之資產等其他合理標準分攤供該相關之服務成本總金額，為受控交易之常規交易價格之適用性。</u></p>		
---	--	---

營利事業所得稅查核準則部分條文修正條文對照表

修 正 條 文	現 行 條 文	說 明
<p>第七十條 中華民國境內之外國分公司，分攤其國外總公司或區域總部之<u>共同費用</u>，經查符合下列規定者，應予核實認定：</p> <p>一、總公司或其區域總部不對外營業而另設有營業部門，其營業部門應與各地分公司共同分攤總公司或區域總部非營業部門之<u>共同費用</u>。</p> <p>二、總公司或其區域總部之<u>共同費用</u>未攤計入分公司之進貨成本、總公司或區域總部供應分公司營業所用之資金，未由分公司計付利息。</p> <p>前項分攤<u>共同費用</u>之計算，應以<u>合理分攤標準</u>為計算。</p> <p>中華民國境內之外國分公司依前二項規定，分攤國外總公司或區域總部<u>共同費用</u>者，應由該分公司辦理當年度所得稅結算申報時，提供國外總公司或區域總部所在地合格會計師簽證，載明<u>分攤標準內容、分攤計算方式及總公司或區域總部所</u></p>	<p>第七十條 中華民國境內之外國分公司，分攤其國外總公司或區域總部之<u>管理費用</u>，經查符合下列規定者，應予核實認定：</p> <p>一、總公司或其區域總部不對外營業而另設有營業部門，其營業部門應與各地分公司共同分攤總公司或區域總部非營業部門之<u>管理費用</u>。</p> <p>二、總公司或其區域總部之<u>管理費用</u>未攤計入分公司之進貨成本、總公司或區域總部供應分公司營業所用之資金，未由分公司計付利息。</p> <p>前項分攤<u>管理費用</u>之計算，應以<u>總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之營業收入百分比</u>，為計算分攤標準。其有特殊情形者，得<u>申報該管稽徵機關核准，採用其他合理分攤標準</u>。</p> <p>中華民國境內之外國分公司依前二項規定，分攤國外總公司或區域總部<u>管理費用</u>者，應由該分公司辦理當年度所得稅結</p>	<p>一、 參考日本法人稅法第 142 條第 3 項第 2 款，修正第一項、第二項及第三項，放寬外國分公司共同費用分攤之規定。</p> <p>二、 營利事業之固定場所具備承擔經營功能者，即有分攤共同費用之必要，爰修正第六項之適用主體。</p> <p>三、 第四項、第五項及第七項未修正。</p>

<p><u>屬各營業部門與各分支營業機構之分攤金額等資料之財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之驗證，或外國稅務當局之證明。</u></p> <p>前項國外總公司或區域總部財務報告未載明其管理費用金額、分攤標準內容、分攤計算方式及相關金額等資料者，應另提供國外總公司或區域總部所在地會計師查核簽證，載有該等資料之查核報告。</p> <p>中華民國境內之外國分公司，依前四項規定，所分攤之國外總公司或區域總部管理費用，不適用營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定。</p> <p>國外總公司在中華民國境內設立之<u>固定營業場所</u>，如已依規定辦理營業登記，並依所得稅法第四十一條規定單獨設立帳簿並計算其營利事業所得額課稅者，可比照前五項規定辦理。</p> <p>中華民國境內總公司或區域總部，將管理費用分攤予其境外分公司負擔者，準用第一項至第五項</p>	<p>算申報時，提供國外總公司或區域總部所在地合格會計師簽證，載有<u>國外總公司或區域總部全部營業收入及總公司或區域總部管理費用金額之國外總公司或區域總部財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之驗證，或外國稅務當局之證明。但經核准採用其他分攤標準者，其所提供之國外總公司或區域總部財務報告，應另載明分攤標準內容、分攤計算方式及總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之分攤金額等資料。</u></p> <p>前項國外總公司或區域總部財務報告未載明其管理費用金額、分攤標準內容、分攤計算方式及相關金額等資料者，應另提供國外總公司或區域總部所在地會計師查核簽證，載有該等資料之查核報告。</p> <p>中華民國境內之外國分公司，依前四項規定，所分攤之國外總公司或區域總部管理費用，不適用營利事業所得稅不合常</p>	
---	--	---

<p>規定。</p> <p>中華民國境內總公司或區域總部，將管理費用分攤予其境外分公司負擔者，準用第一項至第五項規定。</p>	<p>規移轉訂價查核準則規定。</p> <p>國外總公司在中華民國境內設立之<u>工地場所</u>，如已依規定辦理營業登記，並依所得稅法第四十一條規定單獨設立帳簿並計算其營利事業所得額課稅者，可比照前五項規定辦理。</p> <p>中華民國境內總公司或區域總部，將管理費用分攤予其境外分公司負擔者，準用第一項至第五項規定。</p>	
---	--	---

## 參考文獻



### 一、中文部分

#### (一) 書籍

- 王文宇 (2018)，《公司法論》，6 版。台北：元照。
- 吳德豐，郭宗銘 (2013)。《跨國移轉訂價策略及風險管理》，4 版。台北：財團法人資誠教育基金會。
- 林明鏘 (2021)。《行政法講義》，6 版。台北：新學林。
- 財團法人資誠教育基金會、葛克昌、張富強、吳德豐(等著) (2016)。《稅務爭訟與納稅人權利保障暨 2015 台灣最佳稅法判決》。台北：元照
- 馬嘉應、張力 (2016)。《會計學導論》，5 版。台北：五南。
- 許崇源 (2008)。《稅務會計：稅法與會計實務》，4 版。台北：新陸書局。
- 陳志愷 (2006)。《稅務會計》，3 版。台北：智勝文化。
- 陳敏 (2013)。《德國租稅通則》。台北：司法院。
- 陳敏 (2019)。《稅法總論》。台北：新學林。
- 陳清秀 (2016)。《稅法基礎案例研習》。台北：新學林。
- 陳清秀 (2019)。《國際稅法》，4 版。台北：元照。
- 陳清秀 (2019)。《稅法總論》，11 版。台北：元照
- 陳清秀 (2020)。《稅法各論 (上)》，3 版。台北：元照。
- 黃茂榮 (2007)。《稅法各論》，2 版。台北：植根。
- 黃茂榮 (2015)。《稅法解釋與司法審查 (稅法總論第二冊增訂三版)》，3 版，頁 267-269，台北：植根。
- 黃茂榮、葛克昌、陳清秀(等著) (2015)。《稅法各論》。台北：新學林。
- 葛克昌 (2005)。《稅法基本問題—財政憲法篇》。台北：元照。
- 葛克昌 (2005)。《稅法基本問題—財政憲法篇》。台北：元照。
- 葛克昌 (2009)。《所得稅與憲法》，3 版。台北：翰蘆。
- 葛克昌 (等著) (2011)。《納稅人協力義務與行政法院判決》。台北：翰蘆。
- 劉連煜 (2018)。《現代公司法》，13 版。台北：新學林。
- 鄭丁旺 (2014)。《中級會計學 (上冊)》，12 版。台北：三源。
- 鄭丁旺、林美花 (2015)。《高級會計學 (上冊)》，7 版。台北：指南書局。



蘇瓜藤、嚴昱如、李智仁、陳衍任(2019)。《綜觀無形資產評價制度》。台北：元照。

## (二) 期刊論文

李介民(2017)。〈從資訊自主決定權觀點探討稅法上協力義務的界線——以稅法上帳簿憑證義務為中心〉，《興大法學》，22期，頁61-92。

谷口勢津夫(著)，蔡孟彥(譯)(2016)。〈日本稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)對策基本內容〉，《財稅研究》，45卷45期，頁37-46。

林光炫(2013)。〈正當法律程序之研究——以稅法規定「報經財政部核准」為中心〉，《德明學報》，37卷1期，頁19-34。

姜皇池(2004)。〈國際公法：第三講 國際法源(下)〉，《月旦法學教室》，23期，頁116-130。

柯格鐘(2009)。〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19期，頁67-101。

柯格鐘(2010)。〈現行扣繳制度不違憲?簡評釋字第六七三號解釋〉，《月旦裁判時報》，3期，頁5-13。

柯格鐘(2014)。〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15期，頁29-100。

柯格鐘(2017)。〈國際租稅之原理原則與實際計算〉，《月旦法學雜誌》，268期，頁110-134。

柯格鐘(2019)。〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第14條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110期，頁1-91。

范書華、吳翠怡(2017)。〈營所稅查核準則第70條分攤管理費用之稅務爭議〉，《稅務旬刊》，2350期，頁30-35。

凌忠嫻、簡錦紅、李怡慧(1992)。〈論移轉訂價問題之研究〉，《財稅研究》，24卷6期，頁1-41。

張文郁(2014)。〈論行政程序法上之事實調查(上)〉，《月旦法學雜誌》，227期，頁66-88。

張哲瑋(2014)。〈成本分攤協議適用於我國之稅務議題探討〉，《成大法學》，28期，頁77-153。

- 許志文、巫念衡（2018）。〈從稅務查核與爭訟實務觀點談納稅者權利保護法施行後對於協力義務之期待〉，《月旦會計實務研究》，1期，頁27-32。
- 陳衍任（2015）。〈跨國事務對稅捐程序法的挑戰（上）〉，《稅務旬刊》，2287期，頁13-18。
- 陳衍任（2015）。〈跨國事務對稅捐程序法的挑戰（下）〉，《稅務旬刊》，2290期，頁16-24。
- 陳清秀（2013）。〈國外母公司可否要求國內子公司分攤管理服務費用——評析最高行政法院98年度判字第720號判決〉，《法令月刊》，64卷4期，頁1-23。
- 陳清秀（2013）。〈營業稅之稅捐主體與客體之探討〉，《當代財政》，25期，頁19-40。
- 陳清秀（2015）。〈扣繳義務人合憲性探討-評析釋字673號〉，《稅務旬刊》，2294期，頁10-16。
- 陳清秀（2017）。〈BEPS行動計畫影響徵納雙方稅務徵管問題研究——移轉訂價文書及其申報與配套問題探討〉，《植根法學雜誌》，33卷12期，頁453-480。
- 陳清秀（2017）。〈國際稅法上權利金所得之課稅〉，《月旦法學雜誌》，264期，頁5-24。
- 黃士洲（2008）。〈初探移轉訂價的協力義務與制裁——台灣移轉訂價查核準則、德國稅捐通則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》，14期，頁71-93。
- 黃茂榮（2008）。〈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》，14期，頁37-70。
- 廖烈龍、曾博昇（2012）。〈跨國集團集中化管理全球營運以面對全球化及經濟衰退的挑戰〉，《國際租稅要聞》，129期，頁1-6。
- 蔡朝安、陳柏霖（2018）。〈納保法視角下納稅者之舉證責任——以協力義務的概念辯證為中心〉，《會計師季刊》，274期，頁18-36。
- 蕭文生（2007）。〈論當事人協力義務——以行政執行制度為例〉，《政大法學評論》，95期，頁127-174。

### （三） 研討會論文

謝如蘭（2019 年 4 月），〈我國及德國薪資所得實額減除費用比較〉，發表於：

《臺德稅法交流工作坊暨稅捐法制研討會》，德意志聯邦共和國與中華民國法律人員協會、社團法人中華法務會計研究發展協會、國立臺灣大學法律學院公法學研究中心、國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心（主辦），臺北。

#### （四） 未出版的學位論文

李梅英（2010），《營利事業不合營業常規交易課稅之研究》，國立成功大學科技法律研究所碩士論文（未出版），臺南。

陳心儀（2008），《綜合證券商之成本費用分攤爭議與實務》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文（未出版），臺北。

鄭勤蓉（2013）。《論台灣營利事業所得稅之常設機構概念》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文（未出版），臺北。

謝政憲（2016），《重建我國不合營業常規移轉訂價法制》，國立成功大學法律學系研究所碩士論文（未出版），臺南。

## 二、日文部分

### （一） 專書

金子宏（2016）。《租税法》，21 版。東京：弘文堂。

### （二） 期刊論文

山川博樹、新藤菜美（2017），〈「移転価格事務運営要領」等の一部改正について」〉，《INTERNATIONAL TAXATION》，38 卷 7 期，頁 50-57。

品川克己（2016）。〈外国法人課税と AOA の適用開始〉，《T&A master》，633 期，頁 23-26。

浅妻章如（2013）。〈全所得主義(総合主義)から帰属所得主義(帰属主義)への移行を巡る背景〉，《税大シジャーナル》，20 号，頁 61-72。

## 三、英文部分

### （一） 專書

- Jens Wittendorff. (2010). *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Lang, Cottani, Petruzzi & Storck. (2019). *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Michelle Markham. (2005). *The Transfer Pricing of Intangibles*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Peter Harris & David Oliver. (2010). *International Commercial Tax*. The United States of America: Cambridge University Press.
- Ravikant Gupta. (2017). *Recent Trends In Transfer Pricing Intangibles, GAAR and BEPS*. India: Bloomsbury.
- Srivastava Mallika. (2016). *Customer Relationship Management*. India: Vikas Publishing House.

## (二) 期刊論文

- Alberto Vega. (2012). International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines, *Transtate Working Papers*, 163, 1-30.
- Eui Young LEE. (2009). Apportionment of Profits to a Permanent Establishment: Similarities and Differences in the UK, the USA and the Republic of Korea, *Journal of Korean Law*, 12, 1-55.
- Irene J. J. Burgers. (2009). The New OECD Approach on Profit Allocation: A Step Forward Towards Neutral Treatment of Permanent Establishments and Subsidiaries, *Florida Tax Review*, 10, 51-76.
- Martin Przysuski, Srini Lalapet, Hendrik Swaneveld, and Pallavi PaulBuehler. (2004). Management Fees and Other Intra-Group Services Charges: The Pandora's Box of Transfer Pricing, *Tax Notes International*, 34, 367-432.
- Roberto Succio. (2010). The Code of Conduct for the EU's Transfer Pricing Documentation, *Tax Notes International*, 59, 763-767.

## (三) 網路文獻

- Ernst & Young. (2011). 2010 Global Transfer Pricing Survey. Retrieved from <https://www.internationaltaxreview.com/pdfs/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey.pdf>
- EU Joint Transfer Pricing Forum. (2010). JTPF Report: Guidelines on Low Value Adding Intra-group Services. Retrieved from

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf\\_020\\_rev3\\_2009.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf)

EU Joint Transfer Pricing Forum. (2012). Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0516&from=EN>

OECD (2008), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2008-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en).

OECD (2010), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

OECD (2010). 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OECD (2018). Scoping of the future revisions of Chapter VII (intra-group services) of the Transfer Pricing Guidelines. Retrieved from <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-comments-received-scoping-of-future-revision-of-chapterVII-transfer-pricing-guidelines.pdf>

PWC. (2018). PwC's Transfer Pricing Series: Intra-Group services under the 2018 Transfer Pricing Regulations. Retrieved from <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/intra-group-2018-tp-regulation.pdf>.

The Platform for Collaboration on Tax (2021). Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/practical-toolkit-to-support-the-successful-implementation-by-developing-countries-of-effective-transfer-pricing-documentation-requirements.htm>

United Nations (2017), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), United Nations, New York, <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.