

中華民國 109 年 12 月 28 日
財政部令 台財稅字第 10904654700 號

修正「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」部分條文。

附修正「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」部分條文

部 長 蘇建榮

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

第 四 條 本準則用詞，定義如下：

一、關係企業：指營利事業相互間有前條所定從屬或控制關係者。

二、關係人：指前款關係企業或有下列情形之人：

(一) 營利事業與受其捐贈金額達平衡表基金總額三分之一之財團法人。

(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。

三、非關係人：指前款以外之人。

四、受控交易：指關係人相互間所從事之交易，且屬第二條第一項或第三項規定之範圍者。

五、未受控交易：指非關係人相互間所從事之交易。

六、交易結果：指交易價格或利潤。

七、不合營業常規或不合交易常規：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。

八、有形資產：指商品、原料、物料、在製品、製成品、副產品、短期投資、有價證券、應收帳款、應收票據、應收債權及其他應收款、固定資產、遞耗資產、長期投資及其他有形資產。

九、無形資產：指前款資產外，可被擁有或控制使用於商業活動，且如於非關係人間運用或移轉該項資產將獲得相對報酬之營業權、著作權、專利權、商標

權、事業名稱、品牌名稱、設計或模型、計畫、秘密方法、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、客戶資料及其他具有財產價值之權利。

十、移轉訂價：指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。

十一、常規交易方法：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。

十二、企業重組：指關係企業間進行功能、資產、風險之重新配置及契約條款或安排之終止或重新議定、移轉之組織架構調整活動。其重組交易類型包括：

(一) 全功能配銷商與有限風險配銷商或代理商間功能之轉換。

(二) 全功能製造商與代工（進料或合約）製造商或來料加工製造商間功能之轉換。

(三) 將無形資產權利移轉至集團內特定企業集中管理或分散至集團內其他企業。

(四) 組織精簡或結束營運。

(五) 經財政部公告之其他安排。

十三、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。

十四、最終母公司：指跨國企業集團符合下列各目規定之成員：

(一) 直接或間接持有該集團其他成員之一定股權，致依其居住地國或地區編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其股權如於居住地國或地區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，應編製合併財務報表者。

(二) 未被該集團其他成員直接或間接持有符合前目規定之股權者。

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。

第七條 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，依下列原則辦理：

一、可比較原則：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。

二、採用最適常規交易方法：按交易類型，依本準則規定，採用最適之常規交易方法，以決定其常規交易結果。

三、按個別交易評價：除適用之常規交易方法另有規定外，以個別交易為基礎，各自適用常規交易方法。但個別交易間有關聯性或連續性者，應合併相關交易適用常規交易方法，以決定其常規交易結果。

四、使用交易當年度資料：

(一) 決定常規交易結果時，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：

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

(二) 前日交易當年度之資料，如屬第二十條規定之可比較未受控交易財務報表資料，且為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之資料者，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；營利事業有前日但書規定情形之一者，得以不涵蓋當年度資料之連續多年度可比較未受控交易資料為基礎。

(三) 營利事業依前日規定辦理者，稽徵機關於進行不合常規移轉訂價之調查及核定時，應與營利事業採用相同之原則決定所使用之資料。

五、採用常規交易範圍：

(一) 所稱常規交易範圍，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。可比較未受控交易之資料如未臻完整，致無法確認其與受控交易間之差異，或無法進行調整以消除該等差異對交易結果所產生之影響者，以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。

(二) 依前款第一目但書規定使用多年度資料者，以可比較未受控交易結果之多年度平均數，依前日規定產生常規交易範圍。

(三) 受控交易以前款交易資料為基礎之交易結果在常規交易範圍之內者，視為符合常規，無需進行調整；其在常規交易範圍之外者，按第一目所有可比較未受控交易結果之中位數或第二目所有多年度平均數之中位數調整受控交易之當年度交易結果。

(四) 可比較未受控交易，符合下列情形之一，致與受控交易具有高度可比較程度，且可據以決定受控交易之單一最可信賴常規交易結果時，得以該結果決定受控交易之常規交易結果，不適用前三目規定：

- 1、受控交易與可比較未受控交易間，及從事受控交易之關係人與從事可比較未受控交易之非關係人間未存在對公開市場價格有顯著影響之差異。

2、如存在本目之 1 顯著差異，得經由合理之調整，以消除該等差異所造成之顯著影響。

(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。

六、分析虧損發生原因：營利事業申報虧損，而其集團全球總利潤為正數者，應分析其虧損發生之原因及其與關係企業相互間之交易結果是否符合常規。

七、收支分別評價：受控交易之交易人一方對他方應收取之價款，與他方對一方應收取之價款，應按交易任一方分別列計收入與支出之交易價格評價。

八、其他經財政部核定之常規交易原則。

第 八 條 前條第一款所稱可比較情況或可比較交易，指相同或類似之情況或交易。決定營利事業與非關係人之情況，或其所從事之受控交易與未受控交易是否相同或類似及其可比較程度時，應以交易之實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，並考量下列影響價格或利潤之因素：

一、交易標的資產或服務之特性：

(一) 交易標的為有形資產者，為資產之實體特徵、品質、數量及是否包括無形資產。

(二) 交易標的為無形資產者，為交易型態、資產類型、移轉條件、發展階段、是否擁有更新、修改及修正之權利、獨特性及其維持獨特性之期間、贖餘經濟效益年限及使用該無形資產之預期利益。所定交易型態，如授權或轉讓。

(三) 交易標的為服務時，為服務之性質及是否包括無形資產。

二、執行之功能，包括：

(一) 研究與發展。

(二) 產品設計。

(三) 採購及原物料管理。

(四) 製造、加工、裝配。

(五) 行銷、配銷、存貨管理、保證、廣告、產品服務。

(六) 運送及倉儲。

(七) 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，包括：

(一) 報酬收付方式。

(二) 交易數量。

(三) 售後保證範圍及條件。

(四) 更新或修正契約內容之權利。

(五) 授權或契約之有效期間、終止及重新協商之權利。

(六) 交易雙方間提供附屬或輔助服務之協議。

(七) 交貨條件，如起運點交貨或目的地交貨。

(八) 授信及付款條件。

四、承擔之風險，包括：

(一) 市場風險，如成本、需求、價格之變動、存貨水準風險。

(二) 研究與發展活動之成敗風險。

(三) 財務風險，如外匯匯率、利率變動風險。

(四) 信用風險，如授信、收款風險。

(五) 產品責任風險。

五、經濟及市場情況，包括：

(一) 區域市場之相似性。

(二) 市場規模及發展潛力。

(三) 市場層級，如批發或零售市場。

(四) 市場占有率。

(五) 市場競爭程度、消費者購買力、交易雙方之其他選擇性。

(六) 政府對市場之管理。

(七) 產業概況，如新興或夕陽產業。

(八) 運輸成本。

六、商業策略，包括：

(一) 創新及產品開發策略。

(二) 避險策略。

(三) 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為可比較對象。

決定營利事業與非關係人間所從事之未受控交易，與該營利事業與關係人間所從事受控交易之可比較程度及是否選定其為可比較對象時，比照前二項規定辦理。

第八條之一 營利事業與稽徵機關依前條第一項第四款規定因素進行可比較程度分析時，依下列步驟辦理：

一、明確辨認經濟上顯著風險。

二、確認契約約定經濟上顯著風險之配置。

三、透過功能分析，確認受控交易參與人之實際經濟行為，及是否具備風險承擔與風險管理之功能。

四、就前三款評估結果，分析受控交易參與人是否遵循契約條款，及主張風險承擔方於受控交易是否實際控制風險與具備承擔風險之財務能力，以確認契約約定之風險承擔情形與交易雙方之行為是否一致。

五、如經確認主張風險承擔方未實際控制風險或不具備承擔風險之財務能力，應將該風險重新配置予實際控制風險且具備承擔風險財務能力之一方；如有多方均實際控制風險且具備承擔風險財務能力，應將該風險配置予控制風險最多者，並對其他風險控制者依風險控制程度給予合理報酬。

六、依前五款規定確認之風險配置結果重新訂價，給予承擔風險者合理補償，並給予減輕風險者適當報酬。

依前項第三款規定，評估受控交易參與人是否具備風險承擔及風險管理之功能，應按下列方式判斷：

一、判斷是否具備風險承擔功能，應考量下列因素：

(一) 承受風險所帶來有利或不利結果。

(二) 具備承擔風險之財務能力，指具備承擔或解除風險、支付減輕風險或承受風險實現結果之資金融通能力。

二、判斷是否具備風險管理功能，應考量下列因素：

(一) 實際控制風險之能力，指：

1、具備承擔、解除或規避風險之決策能力及實際執行該決策之功能。

2、具備是否回應與如何回應風險之決策能力及實際執行該決策之功能。

(二) 減輕風險之能力，指有能力採行預期會影響風險結果之措施，包含降低不確定性或減少風險事件所生不利影響之措施，及實際執行該措施。

營利事業與稽徵機關依前二項規定分析並依風險配置結果重新訂價時，應依下列方式辦理：

一、受控交易參與人提供資金但未實際控制其財務風險及其他相關風險，僅能獲得無風險報酬。

二、受控交易參與人提供資金並實際控制其財務風險，但未承擔及控制其他相關風險，僅能獲得經風險調整之合理報酬（即控制財務風險之合理報酬）。

第九條 營利事業與稽徵機關決定第七條第二款所定最適常規交易方法時，應依受控交易之交易類型，分別適用第十條至第十三條規定，並依下列規定決定之：

一、可比較程度：以營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間之可比較程度決定之。其應考量第八條第一項規定之因素，尤應特別考量第十四條第二項、第十五條第二項至第四項、第十六條第四項、第十七條第三項、第十八條第七項、第十九條第二項所列應特別考量因素，及第十九條之一第二項所列應特別評估假設條件，比較其各該之相似程度，相似程度愈高者，其適用性愈高。

二、資料與假設之品質：以蒐集之資料足夠完整正確且能確認前款因素之差異、依第八條第二項規定進行調整以消除該等差異之可能性及適宜性、使用假設之合理性因素決定之，品質愈佳者，其適用性愈高。

第九條之二 營利事業與稽徵機關評估無形資產交易之利潤分配是否符合常規，應就無形資產之開發、提升、維護、保護、利用等經濟活動，依第八條及第八條之一規定進行可比較程度分析，尤應考量於前開經濟活動中執行之功能、使用之資產、承擔之風險之貢獻程度，並依可比較程度分析決定常規交易結果。

評估無形資產交易時，應特別考量下列風險：

- 一、發展風險。
- 二、產品過時風險。
- 三、侵權風險。
- 四、產品責任風險。
- 五、使用風險。

第十一條 適用於無形資產移轉及使用之常規交易方法如下：

- 一、可比較未受控交易法。
- 二、可比較利潤法。
- 三、利潤分割法。
- 四、收益法。
- 五、其他經財政部核定之常規交易方法。

第十九條之一 本準則所定收益法，指營利事業於從事無形資產移轉及使用之受控交易時，依財團法人中華民國會計研究發展基金會公開之評價準則公報第七號「無形資產之評價」所定之基本準則、收益法相關之評價方法、解釋與應用、評價報告與揭露之規定，評估無形資產之價值，決定該受控交易之常規交易價格。

評估收益法之適用性時，應考量第八條第一項規定之因素，尤應特別評估下列假設條件：

- 一、財務預測之正確性及可靠性。
- 二、成長率。
- 三、折現率。
- 四、賸餘經濟效益年限。
- 五、稅捐效果之假設。
- 六、其他影響評估無形資產價值之假設條件。

第二十二條 從事受控交易之營利事業，於辦理交易年度之所得稅結算或決算申報時，應備妥移轉訂價報告，至少包括該營利事業之下列內容：

- 一、企業綜覽：包括營運歷史、商業活動及所採行商業策略之詳細說明、產業及經濟情況分析、主要競爭對手、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分

析，並說明當年度或上年度是否參與企業重組或無形資產移轉交易及所受影響。

二、企業集團組織及管理結構：包括管理架構及組織結構圖、管理報告呈交之個人及其主要辦公處所所在地國或地區、董事、監察人及經理人名冊及查核年度前後一年異動資料等。

三、受控交易之彙整資料：

(一) 主要交易類型之說明及背景介紹，包括交易流程、日期、標的、數量、價格、契約條款及交易標的資產或服務之用途。所稱用途，內容包括供銷售或使用及其效益敘述。

(二) 各類型受控交易之參與人及相互間關係。

(三) 按各類型受控交易之他方交易人所屬國家或地區，分別列示交易金額。

(四) 所簽訂之集團內部重要協議影本或主要節本。

四、受控交易分析：

(一) 受控交易各參與人之功能及風險分析，包括當年度與上年度異動分析。

(二) 依第七條規定原則辦理之情形。

(三) 依第八條規定進行可比較程度分析、選定之可比較對象與可比較未受控交易及相關資料。

(四) 依第八條之一規定進行風險分析。

(五) 依第九條規定決定最適常規交易方法之分析。

(六) 涉及企業重組者，依第九條之一規定評估利潤分配符合常規之分析。

(七) 涉及無形資產交易者，依第九條之二規定評估利潤分配符合常規之分析。

(八) 選定之受測個體及選定之理由、選定之最適常規交易方法及選定之理由、列入考量之其他常規交易方法及不予採用之理由。

(九) 受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料。

(十) 依最適常規交易方法評估是否符合常規或決定常規交易結果之情形，包括所使用之可比較對象與可比較未受控交易相關資料（含利潤率指標）及其來源、為消除第九條第一款規定因素及假設條件之差異所作之調整、使用之假設、常規交易範圍、是否符合常規之結論及按常規交易結果調整之情形、適用常規交易方法使用之財務資料彙整等。依第七條第四款第一目但書規定使用多年度交易資料時，應說明使用之理由。

(十一) 與其他國家或地區就前述受控交易簽署之單邊預先訂價協議及其他涉跨國所得分配之預先核釋影本。

五、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。

六、其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

營利事業與另一營利事業相互間，如因特殊市場或經濟因素所致而有第三條第八款第三目至第五目規定之情形，但確無實質控制或從屬關係者，得於辦理該年度所得稅結算申報前提示足資證明之文件送交該管稽徵機關確認；其經確認者，不適用前項備妥移轉訂價報告之規定。

從事受控交易之營利事業全年收入總額及受控交易金額在財政部規定標準以下者，得以其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之替代文據取代第一項規定之移轉訂價報告。所稱受控交易金額，不包括已與稽徵機關簽署預先訂價協議之交易金額。

稽徵機關依本準則規定進行調查時，營利事業應於稽徵機關書面調查函送達之日起一個月內提示第一項規定之移轉訂價報告或前項規定之其他替代文據；其因特殊情形，不能於規定期間內提示者，應於期間屆滿前申請延期，延長之期間最長不得超過一個月，並以一次為限。稽徵機關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者，營利事業應於一個月內提供。

營利事業依前項規定提供之移轉訂價報告或其他替代文據，應附目錄及索引；提供之資料為外文者，應附中文譯本，但經稽徵機關核准提示英文版本者，不在此限。

第二十二條之一 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，於會計年度終了後一年內送交所在地稽徵機關。

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，應依前項規定辦理；該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：

- 一、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。
- 二、最終母公司向其居住地國或地區申報國別報告，但該國或地區於前項規定國別報告送交期限前，未與我國簽署生效得進行國別報告資訊交換之相關協定。
- 三、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生效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。

前項跨國企業集團指定其中一成員代理最終母公司（以下簡稱代理母公司送交成員）送交國別報告者，該成員如在中華民國境外且符合下列各款規定，其在中華民國境內之營利事業成員得免向所在地稽徵機關送交該報告：

- 一、代理母公司送交成員之居住地國或地區要求申報該集團之國別報告。
- 二、前款居住地國或地區於第一項規定國別報告送交期限前，與我國簽署生效包括得進行國別報告資訊交換之相關協定，且稽徵機關得依相關協定實際取得國別報告。
- 三、已依第二十一條規定揭露該集團之最終母公司及代理母公司送交成員相關資料。

跨國企業集團指定之代理母公司送交成員如為中華民國境內之營利事業，應依第一項規定送交國別報告。

前四項規定之國別報告，應包括之成員及內容如下：

一、國別報告成員：指符合下列各目情形之一者：

- (一) 依最終母公司居住地國或地區之法規或基於編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，應納入編製合併財務報表範圍之營利事業。
- (二) 未納入前目編製合併財務報表範圍，但最終母公司之股權如於居住地國或地區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。
- (三) 僅因規模或重要性因素考量而未納入前二目編製合併財務報表範圍之營利事業。
- (四) 符合前三目規定之營利事業，基於編製財務報導、法規、稅務申報或內部管理控制目的，應單獨編製財務報表之常設機構。

二、國別報告內容：

- (一) 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。
- (二) 按前目國家或地區，列示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。
- (三) 跨國企業集團成員從事前目所列以外之活動者，其活動性質說明。

中華民國境內之營利事業所屬跨國企業集團前一年度合併收入總額未達財政部規定標準者，得免依第一項、第二項或第四項規定送交國別報告。

第二項第三款所稱稽徵機關無法依相關協定或第三項第二款所稱稽徵機關得依相關協定實際取得國別報告之國家或地區，以第一項規定送交期限屆滿日財政部已公告無法進行有效資訊交換之國家或地區參考名單為準。但稽徵機關依我國與非屬該參考名單之國家或地區簽署生效得進行國別報告資訊交換之相關協定，未能實際取得跨國企業集團之國別報告者，其在中華民國境內之營利事業成員應於稽徵機關書面通知函送達之日起一個月內送交國別報告；其因特殊情形，不能於規定期間內提示者，應於期間屆滿前申請延期，延長之期間最長不得超過一個月，並以一次為限。

第三十四條 從事受控交易之營利事業，應依本法及本準則規定決定其常規交易結果，並據以申報所得額。未依規定辦理致減少納稅義務，經稽徵機關依本法及本準則規定進行移轉訂價調整並核定相關納稅義務人之所得額，如有下列具體短漏報情事之一者，應依本法第一百十條規定辦理：

- 一、受控交易申報之價格，為稽徵機關核定之常規交易價格二倍以上，或為核定之常規交易價格百分之五十以下。
- 二、受控交易經稽徵機關調整並核定增加之所得額，達營利事業核定全年所得額百分之十，且達其核定全年營業收入淨額百分之三。
- 三、營利事業未提示第二十二條第一項規定之移轉訂價報告，且無法提示其他文據證明其訂價結果符合常規交易結果。
- 四、營利事業未於第二十一條至第二十二條之一規定之申報書表及移轉訂價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，達營利事業核定全年所得額百分之五，且達其核定全年營業收入淨額千分之十五。

第三十六條 本準則自發布日施行。但中華民國一百零六年十一月十三日修正發布之第二十一條之一至第二十二條之一及第三十三條第三款，自一百零六年度施行；一百零九年十二月二十八日修正發布條文，自一百零九年度施行。

本則命令之總說明及對照表請參閱行政院公報資訊網（<http://gazette.nat.gov.tw/>）。