

兩岸預先訂價協議之比較

文 / 張衛義、張宗銘、黃偉倫

預先訂價協議制度簡介

依照OECD發布的移轉訂價指導原則，預先訂價協議(Advance pricing arrangements，簡稱APA)，係指於受控交易發生前，預先決定移轉訂價所涉及的相關判斷(例如計價方法、可比較資料與適當調整、針對未來事件之關鍵性假設等)，以決定一段時間內受控交易之移轉訂價。預先訂價協議實施之目的，係為補強傳統稅務行政、法律及租稅協定等可用於解決移轉訂價問題機制之不足。

預先訂價協議係納稅義務人與稅捐機關間透過合作的方式處理企業移轉訂價問題及潛在移轉訂價爭議的有效手段。納稅義務人與稅捐機關達成的預先訂價協議，對雙方均有拘束力，納稅義務人應主動遵守協議的全部條款及要求，稅捐機關應按照協議，做好監控執行的工作。

預先訂價協議是在納稅義務人與稅捐機關雙方自願、平等、互信的基礎上達成的協議，為雙方增進理解、加強合作、減少對抗提供了有效途徑。預先訂價協議具有下列優點：

1. 為企業未來年度的移轉訂價問題提供確定性，並帶來企業經營及稅收的確定性，也為稅捐機關帶來穩定的收入預期；
2. 降低稅捐機關移轉訂價管理及調查的成本，有效避免企業被稅捐機關移轉訂價調查的風險，降低企業的稅收管理成本；
3. 有助於提高稅捐機關的納稅服務水準，促進稅收管理與服務的均衡發展，保障納稅人相關權益的實現。

預先訂價協議係由納稅義務人向稅捐機關正式提出申請，並由納稅義務人與一個或數個稅捐機關進行協議，依照所涉及的稅捐機關數量不同，可以分為：

1. 單邊預先訂價協議：係指預先訂價協議僅建立於一方領域內之稅捐機關與納稅義務人，不涉及其他領域之稅捐機關。
2. 雙邊預先訂價協議：由兩個領域之稅捐機關與納稅義務人間簽訂之預先訂價協議。
3. 多邊預先訂價協議：由兩個以上領域之稅捐機關與納稅義務人間簽訂之預先訂價協議。

基於避免重複課稅的考量，跨國企業較傾向於簽訂雙邊或多邊預先訂價協議，透過租稅

協定中的相互協議程序，由各國權責機關共同決定。雙邊或多邊預先訂價協議具有以下的優點：

1. 促進各國稅務主管當局之間的交流與合作；
2. 使企業可以在兩個或兩個以上國家避免被移轉訂價調查的風險，並有效避免國際重複課稅。

在歐洲及美國，預先訂價協議是已經相當成熟並已普遍實施的制度，在亞洲方面，則是於日本及大陸較為普遍。根據統計，截至民國99年底為止，全球簽訂最多預先訂價協議的國家為美國及日本，分別為973個及476個(包含期間屆滿續簽)，各主要國家簽訂的預先訂價協議數量近年來都有成長的趨勢。

99年	69	105	39	16	NA	NA
98年	63	91	29	10	NA	12
97年	68	82	49	8	30	7
96年	81	84	31	9	20	10
95年	82	65	27	10	24	10

94年	53	49	38	17	7	14
合計	973	476	344	142	106	53

我國預先訂價協議制度簡介

我國於民國93年12月28日發布「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)，並於第五章將預先訂價協議之相關規定明白列示。依照我國移轉訂價查核準則以及民國97年11月6日發布之台財稅字第09704555160號的規定，自民國97年起，從事受控交易之營利事業，全年營業收入淨額及非營業收入合計數超過新臺幣5億元且全年受控交易總額超過新臺幣2億元者，需製作移轉訂價報告。另根據移轉訂價查核準則第23條之規定，營利事業與其關係人進行交易，符合下列各款條件者，得以申請預先訂價協議：

1. 申請預先訂價協議之交易，其交易總額達新臺幣10億元以上或年度交易金額達新臺幣5億元以上。
2. 前3年度無重大逃漏稅情事。
3. 已備妥第24條第1項第1款至第4款及第6款至第10款規定之文件。
4. 已完成移轉訂價報告。
5. 其他經財政部核定之條件。

因此，符合上述條件之企業可以依照移轉訂價查核準則之規定備妥相關文件，向稅捐機關申請預先訂價協議。申請流程包括：提交申請、接受申請、提交文據、稅捐機關做成結論、簽署協議以及提交年度報告。

預先訂價協議之適用期間，以申請年度起3年至5年為限，惟納稅義務人得於適用期限屆滿前，檢附相關資料向稅捐機關申請延長適用，經審核同意後得再簽署預先訂價協議，延長之期限不得超過5年。

在預先訂價協議之適用期間內，如發生影響預期交易結果之重大因素，例如：關鍵性假設條件改變交易、雙方已非為關係人及依交易契約規定應重新訂價之情形，申請人或其代理人應於1個月內書面告知該管稽徵機關。未依規定告知或送交修正後之文件、報告者，該管稽徵機關得終止協議程序之進行。

我國預先訂價協議制度已經相當完善，但實際上申請適用成功的數量並不多，財政部臺灣省北區國稅局曾於民國99年7月15日發布新聞稿，宣布將與某荷蘭跨國企業集團在台子公司共同簽署預先訂價協議，這僅是我國第2個簽署的預先訂價協議。在新聞稿中，北區國稅局亦肯定預先訂價協議可以有效降低跨國企業稅負的不確定性，並減少徵納雙方查核移轉訂價的時間、人力及成本。

大陸預先訂價協議制度簡介

大陸移轉訂價法規完整的規範於民國98年1月發布之國稅發(2009) 2號文〈特別納稅調整實施辦法(試行)〉中。自民國97年1月1日起，除了下列情況以外之所有企業都被要求準備和保存轉讓訂價同期資料：

1. 年度發生的關聯購銷金額（來料加工業務按年度進出口報關價格計算）在2億元人民幣以下且其他關聯交易金額（關聯融通資金按利息收付金額計算）在4000萬元人民幣以下，上述金額不包括企業在年度內執行成本分攤協議或預約定價安排所涉及的關聯交易金額；
2. 外資股份低於50%且僅與境內關聯方發生關聯交易；
3. 關聯交易屬於執行預約定價安排所涉及的範圍。

同期資料須於次年的5月31日之前準備完畢，必須自稅務機關要求之日起20日內按照要求報送有關資料。同期資料必須用中文準備，並保存10年。

民國99年2月發布之國稅函84號〈國家稅務總局關於2009年反避稅工作情況的通報〉，首先總結了民國98年度移轉訂價查核工作的總體情況。同時，此文說明了民國99年避稅工作安排的具體內容，明確了調查方向，規定了調查重點，確立了移轉訂價查核工作是日前大陸稅務當局的工作重點。

民國99年7月發布之國稅函323號〈關於開展同期資料檢查的通知〉中，強調在全國範圍內開展同期資料準備情況的抽查工作。由各省稅務機關組織本省的同期資料抽查工作，並將同期資料檢查情況分年度填寫同期資料準備情況一覽表。

不難看出，民國98年起大陸轉讓法規頻繁更新，力度不斷加大，移轉訂價反避稅成為了國家稅收「堵漏增收」的重要手段之一。目前，大陸當前的移轉訂價調查日趨嚴厲，不僅在數量上有上升的趨勢，調查上也更規範、更深入。

除了移轉訂價之查核日趨嚴謹，大陸亦針對預先訂價協議進行管理與推動。自民國94年起，稅務總局實施了預先訂價協議之監控管理制度，即各地稅務機關於簽署單邊預先訂價協議前必須逐級層報稅務總局審核，同時要求各地稅務機關要穩步推進預先訂價工作，嚴格依據有關規定，提高預先訂價協議的規範程度。民國94年4月，大陸與日本達成了第一個雙邊預先訂價協議的簽署，隨後又與美國、韓國等國簽訂雙邊預先訂價協議。

擬申請預先訂價協議的企業，需同時符合下列3個條件：

1. 年度發生的關聯交易金額在人民幣4,000萬元以上；
2. 依法履行關聯申報義務；
3. 按規定準備、保存和提供同期資料。

由於預先訂價協議的申請與談簽過程需要稅企雙方投入大量的資源，因此大陸稅務機關在實際工作中往往優先處理以下企業提出的申請：

1. 申請資料準備完整充分，積極配合稅務機關的審核分析工作，並能主動提出合理的預先訂價協議方案；
2. 被稅務機關實施過移轉訂價調查。

預先訂價協議談簽和執行包括以下階段：

根據大陸稅務總局於民國99年12月發布的預約定價安排年度報告(2009)，截至民國98

年12月底大陸已經簽署53個預先訂價協議，其中共有41個單邊租稅協議以及12個雙邊租稅協議，未來預先訂價協議的簽署可望持續成長。

民國	單邊APA	雙邊APA	多邊APA	合計
98年	5	7	0	12
97年	6	1	0	7
96年	7	3	0	10
95年	10	0	0	10
94年	13	1	0	14
合計	41	12	0	53

在已簽署的預先訂價協議中，關聯交易類型主要為有形資產的購銷，約佔全部交易類型的62%，涉及無形資產移轉和使用及提供勞務的比重均為19%，融通資金則無。由於部分預先訂價協議涉及多種類之關聯交易，因此關聯交易數量合計多於預先訂價協議數量。

關聯交易類型	數量	比重
有形資產購銷	42	62%
無形資產移轉 和使用	13	19%
提供勞務	13	19%
融通資金	0	-
合計	68	100%

在完成預先訂價協議的時間統計上，單邊預先訂價協議均於2年內完成，1年內完成的比例達56%，雙邊預先訂價協議的完成時間通常較長，但多數仍在1年內完成。一般而言，大陸稅務機關的目標是在12個月內完成單邊預先訂價協議的審核與磋商，在24個月內完成雙邊預先訂價協議的審核與磋商。由於雙邊預先訂價協議要根據租稅協定與其他國家稅務主管當局啟動相互協商程序，因此，完成雙邊預先訂價協議所需要的時間較長。

	1年 以內	1~2年	2~3年	3年 以上	合計
單邊APA	23	18	0	0	41
雙邊APA	7	3	1	1	12

小結

我國與大陸對於移轉訂價的查核工作日趨嚴謹，對於反避稅的目標是一致的。不過，在跨國企業集團快速發展、稅源國際化與稅收安排國際化的趨勢日漸明顯的情況下，透過預先訂價協議決定跨國關聯交易的訂價原則和方法是管理跨國企業集團母、子公司的利潤與稅收歸屬的工具，除了影響國家或地區之間的稅收分配關係、解決國際稅收爭端外，更可以有效避免國際重複課稅，對於納稅義務人及稅捐機關是一項雙贏的制度創新。

目前我國簽署之預先訂價協議數量較少，而大陸正積極推動預先訂價協議的簽署，除了數量的增加，雙邊預先訂價協議的數量也持續增加，並積極談簽多邊預先訂價協議，預期未來大陸的預先訂價協議將更為普遍。

納稅義務人如欲申請兩岸預先訂價協議，需先做到執行前之自我檢查，包括：

1. 海關與管理帳務整理；
2. 境外公司是否保留利潤（交易利潤之規劃）；
3. 集團移轉訂價政策之制定；
4. 關稅與增值稅之規劃。

（本文作者為勤業眾信聯合會計師事務所張衛義副總經理、張宗銘會計師及黃偉倫副理）（本文不代表本會立場）