

兩岸租稅協議

答客問 (三)

資料來源 / 財政部

隨著兩岸經貿、投資及人民往來日益密切，兩岸稅制對於對方人民及企業的影響日益深遠，雖然目前兩岸稅捐機關依據各自稅法行使課稅權，以各自方法消除雙重課稅，但無法完全解決稅負過重問題。台商和與大陸簽署租稅協定的國家或地區企業相較，稅負相對處於不利競爭地位，且面臨移轉訂價調整的雙重課稅風險及稅負不確定等問題，有必要簽署租稅協議，以提升台商在大陸的競爭力及增加我國投資環境的吸引力，同時建立兩岸稅務合作機制，解決租稅爭議，維護租稅公平。

十、兩岸租稅協議是否有助台商解決移轉訂價查核造成兩邊雙重課稅問題？

(一) 目前兩岸均積極進行移轉訂價查核

隨著全球化與國際化的腳步，企業通常會以跨國企業集團方式營運，以充分利用各國經濟特色、比較利益及競爭優勢，創造集團最大利潤。由於所得稅將降低企業稅後利潤，跨國企業面臨不同國家的所得稅制度，基於追求全球稅後利潤最大化目標，偶有藉關係企業相互間「移轉訂價」安排，降低企業集團全球總稅負的情形。各國為防止前述避稅安排侵蝕稅基，均積極就關係企業交易進行移轉訂價查核，以維護租稅公平及稅收，兩岸稅捐機關也不例外。

(二) 兩岸移轉訂價查核可能使企業面臨雙重課稅的問題

一方（例如大陸）稅捐機關針對關係企業交易價格或利潤進行移轉訂價查核，依照常規交易原則調整交易價格及調增一方企業的利潤並據以課稅，在兩岸租稅協議簽署生效前，另一方（例如台灣）稅捐機關並無進行相對應調整的義務（即調減大陸企業交易相

對人台灣企業的利潤），產生同一個利潤被雙方稅捐機關重複計入所得，可能使企業面臨雙重課稅的問題。

(三) 以移轉訂價相對應調整為例，說明兩岸租稅協議的具體效益

1. 「移轉訂價相對應調整」是指一方（例如大陸）稅捐機關就關係企業交易價格或利潤，依照常規交易原則按市價調整交易價格及調增一方企業的利潤並據以課稅後，另一方（例如台灣）稅捐機關應相對調整該一方企業交易相對人的交易價格及調減其利潤，以避免產生雙重課稅問題。
2. 舉例說明，台灣乙公司向非關係企業甲公司進貨70萬元，以100萬元轉售予關係企業大陸丙公司，丙公司再以120萬元轉售予非關係企業丁公司。其中乙公司課稅利潤30萬元（100萬元－70萬元）；丙公司課稅利潤20萬元（120萬元－100萬元），集團總課稅利潤50萬元。（參閱圖10.1）

情況一：大陸稅捐機關對丙公司進行企業所得稅

圖10.1 移轉訂價查核前關係企業交易圖



圖10.2 大陸移轉訂價查核後關係企業交易圖

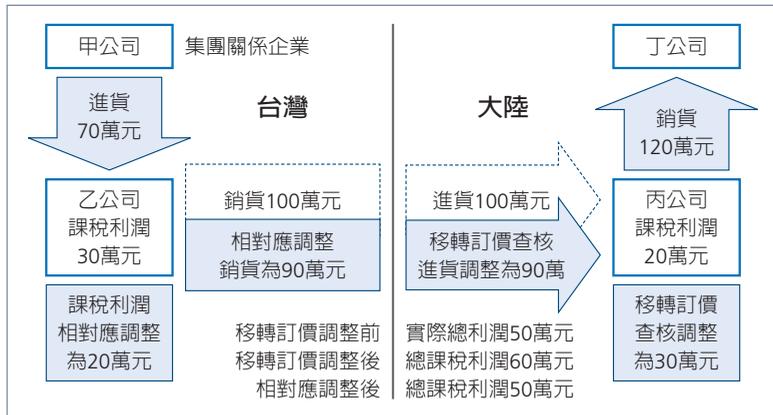


表10.1 兩岸租稅協議生效前後課稅利潤比較表

課稅利潤	移轉訂價查核前 課稅利潤 ¹⁾	大陸進行移轉訂價 查核後課稅利潤 ²⁾	台灣依協議相對應 調整後課稅利潤 ³⁾	課稅利潤影響 (3)-(2)
大陸 丙公司	20萬元	30萬元	30萬元	-
台灣 乙公司	30萬元	30萬元	20萬元	-10萬元
集團 總課稅 利潤	50萬元	60萬元 【移轉訂價調整 增加10萬元】	50萬元 【與實際集團 總利潤相同】	-10萬元

表10.2 兩岸租稅協議生效前後課稅稅負比較表

稅負 變動	移轉訂價查核前 稅負 ¹⁾	大陸進行移轉訂價 查核後稅負變動 ²⁾	台灣依協議相對應 調整後稅負變動 ³⁾	兩岸稅收影響 (3)-(2)
大陸 丙公司	5萬元 【20萬元×25%】	+2.5萬元 【調增利潤10萬 元×25%】	+2.5萬元 【調增利潤10萬 元×25%】	-
台灣 乙公司	5.1萬元 【30萬元×17%】	-	-1.7萬元 【相對應調減利潤 10萬元×17%】	-1.7萬元
集團 總稅負	10.1萬元	+2.5萬元 【移轉訂價調整 增加稅負數】	+0.8萬元 【移轉訂價相對應調 整後淨增加稅負數】	-1.7萬元

移轉訂價查核，核定丙公司向乙公司進貨100萬元，價格不合營業常規，調整為90萬元，丙公司課稅利潤調整為30萬元（120萬元－90萬元），增加10萬元。兩岸租稅協議生效前後乙公司及丙公司課稅利潤、稅負及兩岸稅收影響分析如下：

1. 兩岸現況下：台灣稅捐機關並無進行相對應調整的義務，故台灣乙公司課稅利潤仍為30萬元，大陸稅捐機關對丙公司調增的課稅利潤10萬元，仍計入台灣乙公司的課稅利潤。該集團在兩岸課稅利潤合計為60萬元（30萬元＋30萬元），較該集團實際總利潤50萬元增加10萬元（60萬元－50萬元），兩岸總稅負增加2.5萬元，造成雙重課稅。
2. 兩岸租稅協議簽署生效後：如果台灣稅捐機關認為大陸稅捐機關調增丙公司課稅利潤是合理的，將相對應調減其交易相對人台灣乙公司對丙公司的銷貨為90萬元，調減課稅利潤10萬元，集團總稅負較相對應調整前減少1.7萬元。（參閱圖10.2）
3. 具體效益：兩岸租稅協議生效後，大陸稅捐機關對丙公司進行移轉訂價查核調整部分，乙公司可依兩岸租稅協議要求台灣稅捐機關相對調減其課稅利潤。台灣稅捐機關如果認為大陸稅捐機關調整合理，會同意乙公司要求，並重新核算稅額；如果認為大陸稅捐機關調整不合理，可經由雙方稅捐機關相互協商，解決10

萬元利潤重複計入兩岸稅基所造成的重複課稅問題。

情況二：台灣稅捐機關對乙公司進行營利事業所得稅移轉訂價查核，核定乙公司對丙公司銷貨100萬元，價格不合營業常規，調整為110萬元，乙公司課稅利潤調整為40萬元（110萬元－70萬元），增加10萬元。兩岸租稅協議生效前後乙公司及丙公司課稅利潤、稅負及兩岸稅收影響分析如下：

- 兩岸現況下：大陸稅捐機關並無進行相對應調整的義務，故大陸丙公司課稅利潤仍為20萬元，台灣稅捐機關對乙公司調增的課稅利潤10萬元仍被計入大陸丙公司的課稅利潤。該集團在兩岸課稅利潤合計為60萬元（20萬元＋40萬元），較該集團實際總利潤50萬元增加10萬元（60萬元－50萬元），兩岸總稅負增加1.7萬元，造成雙重課稅。
- 兩岸租稅協議簽署生效後：如果大陸稅捐機關認為台灣稅捐機關調增乙公司課稅利潤是合理的，將相對應調減其交易相對人大陸丙公司對乙公司進貨為110萬元，調減課稅利潤10萬元，集團總稅負較相對應調整前減少2.5萬元。（參閱圖10.3）
- 具體效益：兩岸租稅協議生效後，台灣稅捐機關對乙公司進行移轉訂價查核調整部分，丙公司可依兩岸租稅協議要求大陸稅捐機關相對調減其課稅利潤。大陸稅捐機關如果認為台灣稅捐機關調整合理，會同意丙公司要求，並重新核算稅額；如果認為台灣稅捐機關調整不合理，可經由雙方稅捐機關

圖10.3 台灣移轉訂價查核後關係企業交易圖

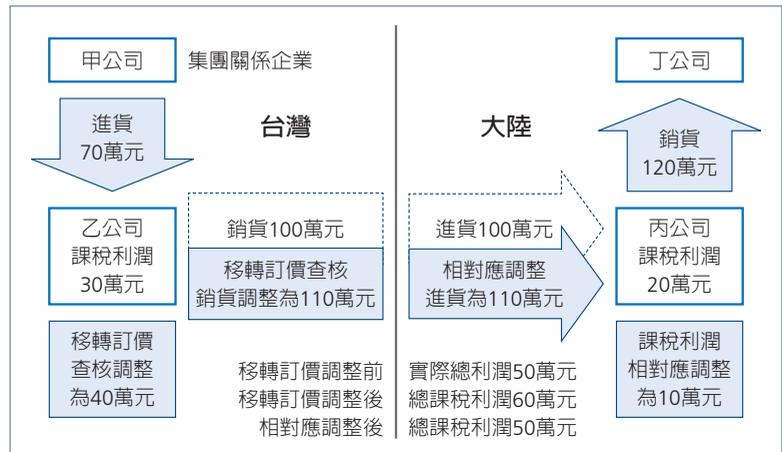


表10.3 兩岸租稅協議生效前後課稅利潤比較表

課稅利潤	移轉訂價查核前課稅利潤1	台灣進行移轉訂價查核後課稅利潤2	大陸依協議相對應調整後課稅利潤3	課稅利潤影響(3)-(2)
大陸丙公司	20萬元	20萬元	10萬元	-10萬元
台灣乙公司	30萬元	40萬元	40萬元	-
集團總利潤	50萬元	60萬元 【移轉訂價調整增加10萬元】	50萬元 【與實際集團總利潤相同】	-10萬元

表10.4 兩岸租稅協議生效前後課稅稅負比較表

稅負變動	移轉訂價查核前稅負1	大陸進行移轉訂價查核後稅負變動2	台灣依協議相對應調整後稅負變動3	兩岸稅收影響(3)-(2)
大陸丙公司	5萬元 【20萬元×25%】	-	-2.5萬元 【相對應調減利潤10萬元×25%】	-2.5萬元
台灣乙公司	5.1萬元 【30萬元×17%】	+1.7萬元 【調增利潤10萬元×17%】	+1.7萬元	-
集團總稅負	10.1萬元	+1.7萬元 【移轉訂價調整增加稅負數】	-0.8萬元 【移轉訂價相對應調整後淨減少稅負數】	-2.5萬元

相互協商，解決10萬元利潤重複計入兩岸稅基所造成的重複課稅問題。

(四) 以雙邊預先訂價協議為例，說明兩岸租稅協議的具體效益

- 「預先訂價協議」 (Advance Pricing Arrangement,

簡稱APA)，係在關係企業受控交易發生前，預先決定移轉訂價所涉及相關判斷（例如移轉訂價方法、可比較程度分析及適當調整、針對未來事件的關鍵性假設等），以決定一定期間內關係企業交易的移轉訂價。APA係由納稅義務人向稅捐機關提出申請，並由納稅義務人與稅捐機關（兩者均可能為一個或一個以上）進行協議。APA如果僅由納稅義務人與其所轄稅捐機關進行協議，稱為單邊APA；若由交易雙方、各所轄稅捐機關同時進行協議，就稱為雙邊APA。

2. 舉例說明，台灣乙公司向非關係企業甲公司進貨70萬元，以100萬元轉售予大陸關係企業丙公司，丙公司再以120萬元轉售予非關係企業丁公司。其中乙公司課稅利潤30萬元（100萬元－70萬元）；丙公司課稅利潤20萬元（120萬元－100萬元），

集團總課稅利潤50萬元。（參閱圖10.4）

(1)未簽訂雙邊預先訂價協議情況：

大陸稅捐機關對丙公司進行企業所得稅移轉訂價查核，核定丙公司向乙公司進貨100萬元，價格不合營業常規，調整為90萬元，丙公司課稅利潤調整為30萬元（120萬元－90萬元），增加10萬元。

A. 兩岸未簽署租稅協議時，台灣並無相對應調整義務，故台灣乙公司課稅利潤仍為30萬元。此時集團兩岸課稅利潤合計為60萬元（30萬元＋30萬元），較該集團實際總利潤50萬元增加10萬元，集團將面臨大陸移轉訂價查核所產生的雙重課稅問題。

B. 兩岸簽署租稅協議後，乙公司要求相對調整其對丙公司銷貨為90萬元，台灣稅捐機關可能

因大陸稅捐機關對丙公司進貨所進行的移轉訂價查核調整不符合常規交易原則，認為需經雙方協商方能確定是否進行相對應調整。乙、丙公司可能因台灣稅捐機關未同意直接進行相對應調整，而需耗費人力及時間要求雙方主管機關進行相互協商解決。

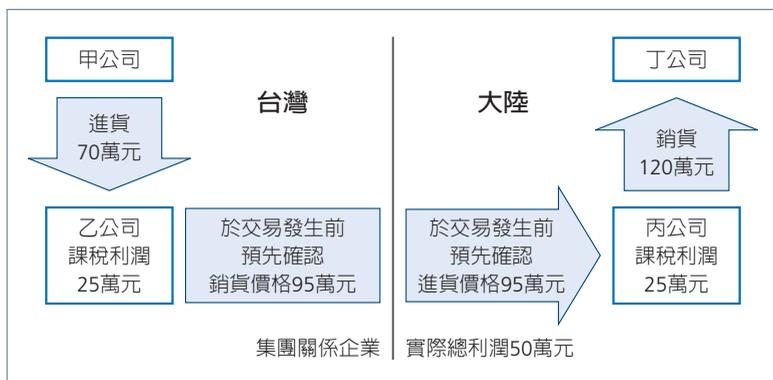
(2)依據兩岸租稅協議簽訂雙邊預先訂價協議：

乙、丙關係企業依兩岸租稅協議有關相互協商及關係企業條文與兩岸各自移轉訂價法令規定，可在交易發生前預先要求與台灣及大陸稅捐機關進行雙邊預先訂價協議。如果四方達成共識，雙方稅捐機關將決定乙、丙關係企業交易價格或利潤的關鍵性假設、常規交易範圍、適用的移轉訂價方法及適用期間等，此時乙、丙關係企業在協議有效期間內依據雙邊預先訂價協議所訂定

圖10.4 移轉訂價查核前關係企業交易圖



圖10.5 雙邊預先訂價協議下關係企業交易圖



的交易價格，與雙方稅捐機關同意的常規交易價格一致。假設依據雙邊預先訂價協議，台灣乙公司對大陸丙公司常規銷售貨價格為95萬元，則台灣乙公司課稅利潤為25萬元（95萬元－70萬元），大陸丙公司課稅利潤為25萬元（120萬元－95萬元），集團總課稅利潤仍維持為50萬元。（參閱圖10.5）

(3)具體效益：

- A. 雙邊預先訂價協議，可減少稅捐機關對關係企業交易進行移轉訂價查核時，因徵納雙方對於事實認定、差異影響及調整見解不同而發生爭議的可能，合理降低查核風險，減少稅負不確定性。
- B. 關於移轉訂價查核，徵納雙方均需耗費一定人力及時間。透過雙邊預先訂價協議預先決定徵納雙方認可符合常規的關係企業交易價格，並適用於一定期間，可有效節省稅捐機關事後查核及企業應付查核所需耗費的資源及成本。
- C. 關係企業無需面臨一方稅捐機關因不認同對方稅捐機關的移轉訂價調整，而不同意進行相對應調整所產生的重複課稅風險；並可節省請求雙方稅捐主管機關相互協商解決所需額外耗費的人力及時間成本。

十一、什麼是資訊交換？我國目前進行資訊交換的審核要件為何？執行情形如何？

(一)我國現行租稅協定均依照國際稅約範本訂定資訊交換條文，訂有嚴格審核要件及程序

1. 我國目前已生效25個租稅協定均參據國際稅約範本訂有「資訊交換」條文，又國際間租稅協定同一條文多參採現行經濟合作暨發展組織（OECD）稅約範本訂定，且「OECD基於租稅目的進行資訊交換手冊」亦為多數國家所遵循，我國亦是如此。

2. 我國目前資訊交換審核要件及程序

我國目前應締約他方請求執行個案資訊交換時，均嚴格依循租稅協定及OECD稅約範本相關規定進行審核，實務上均逐案擬具「資訊交換需求涵蓋內容清單」，且經逐項審核確認對方的請求符合下列規定時，始啟動資訊交換程序：

- (1) 確認締約他方提出請求引據的法律是否符合租稅協定資訊交換條文規範。
- (2) 確認是否已具體陳述逃漏稅情節及事實與請求交換資訊的內涵。
- (3) 確認所請求資訊涉及的稅目、受調查案件的課稅期間及所請求資訊所屬課稅期間，是否符合租稅協定規定。由於租稅協定通常自協定生效年度的次一年度起課稅所得開始適用（即不溯及既往原則），因此對於所請求交換的資訊，亦需審核所屬課稅期間是否符合規定。
- (4) 確認請求國是否已完備其國內程序仍無法查得資訊，且所需資訊確實為我方法律及正常程序所能獲得。
- (5) 確認是否係為適用租稅協定或租稅稽徵目的所提出，如為試探性質或不具明確性的調查案件，例如僅為確認其居住者是否具請領社會福利的資格，或是用於其他刑事案件（例如：防制洗錢或貪污治罪等用途）的調查，均不進行資訊交換。

(二)我國目前執行資訊交換的情形

考量稽徵成本及調查時間限制，各國通常僅就逃漏稅情節重大且為該國內調查程序無法查得的具體個案，經確認符合租稅協定資訊交換要件後，才會向締約他方提出資訊交換的請求，以免遭對方拒絕而影響核課時效。目前我國已生效租稅協定有25個，近8年來，締約他方依租稅協定向我方要求資訊交換的案件19件，其中13件經審核符合規定可以提供，其餘6件經審核後拒絕或請締約他方再補充完備資訊。🌀

（本系列待續）