

移轉訂價之概念

Yuyun Huang

October 2007

移轉訂價之概念

壹、 問題提出

我國早於民國 60 年即有所得稅法第 43 條之 1 移轉訂價調整之規定，直至 93 年 12 月 28 日始發布移轉訂價查核準則，此議題方為國內企業所正視；其亦影響財政稅收甚鉅，僅去年國內企業自行調整所得稅額即達 11 億之多。然而何謂「移轉訂價」？其與「脫法避稅」之關係為何？則仍為稅法實務所不清。本文即以最高行政法院 96 年度判字第 566 號判決及 96 年度判字第 410 號判決為例，作為移轉訂價概念之檢討。

貳、 最高行政法院 96 年度判字第 566 號判決

一、 案例事實

漢眾實業股份有限公司（下稱漢眾實業）民國（下同）84 年度營利事業所得稅結算申報，原列報廣告費新台幣（下同）31,234,275 元，台灣省北區國稅局以漢眾實業與製造商之經銷合約對產品行銷廣告費用約定不合理剔除 14,801,988 元。

二、 台北高等行政法院見解

漢眾實業為慶眾汽車公司在臺中縣以南之經銷商，依兩造所簽訂經銷合約書，漢眾實業必須配合慶眾汽車公司之行銷策略，否則慶眾汽車公司得隨時修正漢眾實業之經銷區域範圍，但慶眾汽車公司卻不需負擔任何產品之廣告費及促銷費用，此種非平等性及制衡性合約，有違營業常規，國稅局可依行為時所得稅法第 43 條之 1 規定予以調整廣告費。

三、 最高行政法院見解

原判決認定此種非平等性及制衡性合約，有違營業常規，被上訴人（國稅局）可依行為時所得稅法第 43 條之 1 規定予以調整廣告費。惟查被上訴人如適用該條規定予以調整廣告費，**依法應報經財政部核准後始能適用**，然依卷內資料，未見被上訴人有報經財政部核准之公文，是否有報准，事涉適法性，實有先查明之必要。

* 本文係修改自拙著移轉訂價之概念—最高行政法院 96 年度判字第 410 號判決評釋，稅務旬刊第 2016 期，96 年 9 月 30 日。

參、最高行政法院 96 年度判字第 410 號判決

一、案例事實

宏仁醫院為專注診療工作，將有關醫療設備、生財器具及什項設備等售予護康公司，由其負責保養、維護，並於同時以承租方式租回該設備，護康公司事後應配合宏仁醫院醫療需要，配合增添設備、維修，故宏仁醫院給付租金，以節省設備更新汰舊及維修成本。上訴人民國（下同）87 年度綜合所得稅結算申報，列報醫療設備租金新台幣（下同）4,800,000 元。

稅捐稽徵機關認上訴人既主張系爭出售予護康公司之設備已逾耐用年限，且醫療設備淘汰率高，而該醫院卻仍能以高價出售，並以高價租金再租回以認列租金支出，亦足見該醫院係以非常規交易規避該醫院之稅捐。故稅捐稽徵機關將售後租回資產有效使用年限內認列折舊 1,767,406 元，剔除醫療設備租金 4,800,000 元，歸課綜合所得總額 9,350,367 元，補徵應納稅額 2,818,763 元。

二、最高行政法院見解

最高行政法院首先闡明「事實認定」、「移轉計價」與「稅捐規避」之差別：『事實認定活動乃是「法官按掌握之證據資料及社會上客觀存在之經驗法則，以決定待證事實可信或不可信」。』『移轉計價則是：在假定待證事實為真正之條件下，因為掌握到待證事實以外、與經濟實質有關之其他事證（資訊），認為待證事實，從稅捐法制觀點為法律評價，其有刻意規劃，以迴避稅捐負擔之嫌疑（但還不能完全確定，若公部門可以完全確定者，則屬下述之稅捐規避，後詳）。立法者為了貫徹「實質課稅原則」，由稅捐實證法規範中特別明定調整手段者。…』『至於「稅捐規避」則是在「百分之百確定」納稅義務人之私法上安排沒有任何實質經濟目的，純粹為了稅捐迴避之情況下，公權力機關（包括法院在內），可以沒有實證法規範之情況下，也可透過法律解釋之手段，將稅捐之公法關係調整至「沒有規避以前」之原始狀態。而所謂「調整至沒有規避之原始狀態」，乃是指「讓國家之稅收處於沒有減少之情況」。…』

其次，對於醫療設備租賃有關之日常經驗法則，則有特別說明：『由於現行動產擔保交易法所規範之交易類型，只限於「生產者缺乏購入固定資產之資金，所以透過附條件買賣、動產擔保或融資租賃等法律交易模式，以融資方式獲得生產活動所須之固定資產，從事生產，以獲利來清償融資者本息」之情形。然而，真實商業世界之融資態樣卻極為多元，尚且包括「生產者有固定資產，可是缺少買入變動生產要素（例如原料）所須資金，所以先將手中之固定資產出售予融資者，以獲取生產資金。再以附條件買賣、動產擔保或融資租賃等法律交易模式，取得固定資產之使用權而繼續從事生產活動，以獲利來清償融資者本息」之情形。而後者卻很容易被普通法院（民、刑事法院）誤會為「通謀虛偽意思表示」。在本案中醫療設備之「售後租回」，正是此等形態，即未必是虛偽不實的。原判決認定上訴人上開交易違反交易常規，又稱「財產目錄不實」云云，則本案到底是「租賃契約為虛偽」之事實認定問題，還是「稅捐規避」之法律適用問題，未見說明。且原判決認為上開安排在規避稅負，卻未將「移轉計價」與「稅捐規避」概念之差異予以釐清。更未注意到醫療設備租賃契約一樣有實質經濟功能，因此經驗法則上，一個交易行為可能同時存在「稅捐規避」與「真實交易」之目的，必須透過「移轉計價」之手段來調整，而移轉計價之法規範基礎及其應具備之構成要件也未見原判決有所檢討。』

最後，法院指出原判決應如何為判斷：『先檢討上訴人提出之證據資料能否形成「費用支出」待證事實為真正之確信，以為事實認定。如果能證明費用支出之真實性以後，再檢討本案有無構成稅捐規避之可能，此時即應檢討「稅捐規避」構成要件在本案中是否具備（此項構成要件雖無實證法基礎，但司法實務上已發展出不成文之判斷標準，歸納言之，其構成要件可分析為以下四項要件要素：行使法律之形成可能；濫用法律的形成可能，使法律形式與經濟實質顯不相符；稅捐負擔之減輕；稅捐主體的規避意圖），如果具備稅捐規避之要件後，接著要檢討其法律效果。依學理上之通說，稅捐規避在稅捐法制上之法律效果為「私法外衣之否認」，換言之，即係否認私法刻意安排下之經濟資源形式歸屬，但原來因形式歸屬而生之對應稅負亦應一併調整，其調整方式，立法決策上，可能是對「形式」歸屬稅捐主體多付稅款之「退回」，也可能是「實質」稅捐主體「扣除」前開多付之稅款。這是一個立法漏洞，而稅捐機關在實務上之慣行作法，乃是法院為漏洞填補時之主要參考座標，而稅捐實務之慣行仍具有「事實認定」之特質，在此意涵下，原審法院有必要進行事實調查。又若無法確定上訴人有稅捐規避之事實時，應再檢討所得稅法第 43 條之 1 之實體及程序要件是否具備，以定其法律效果。』

肆、 判決檢討

最高行政法院 96 年判字第 566 號判決謂：「…上訴人必須配合慶眾汽車公司之行銷策略，否則慶眾汽車公司得隨時修正上訴人之經銷區域範圍，但慶眾汽車公司卻不需負擔任何產品之廣告費及促銷費用，此種非平等性及制衡性合約，有違營業常規，被上訴人（國稅局）可依行為時所得稅法第 43 條之 1 規定予以調整廣告費。…」法院僅以慶眾汽車公司不需負擔任何產品的促銷費用之結果論，而未探究上訴人之行為是否符合脫法避稅之要件，即依所得稅法第 43 條之 1 調整其所得額，判決理由稍嫌速斷。

最高行政法院 96 年度判字第 410 號判決則為少有的細緻深入之檢討，深值鼓勵，並贊同其結論。然而，其間的論理，仍有許多斟酌之處。

一、移轉訂價之概念

所謂移轉訂價係指「關係企業間之一方，將產品、無形資產、服務或貸款等移轉予另一方時所收取之價格或酬金」¹；此外，我國的移轉訂價查核準則於第 4 條第 10 款亦明訂移轉訂價係「營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤」。故移轉訂價本身應為一中性名詞，僅係指涉一個商業交易中價格的訂定；而不應將之污名化，與迴避租稅負擔劃上等號，亦不包含稅捐稽徵機關予以調整之概念在內。

二、實質課稅原則之運用

實質課稅原則係於法規解釋或事實認定時，為貫徹負擔公平而運用的一種原則。今所得稅法第 43 條之 1 已明文規定不合營業常規時的調整，其本身即為貫徹負擔公平的防杜脫法避稅條款，而不須再運用到實質課稅原則來解釋此條款，吾人須釐清其間細微之關係。故判決謂：『立法者為了貫徹「實質課稅原則」，由稅捐實證法規範中特別明定調整手段。』係對不合營業常規移轉訂價調整之定位有所混淆。

¹ Hubert Hamaekers, Arm's Length—How Long ?, IBFD, The Netherlands, March/April 2001, p.30.

三、移轉訂價調整與脫法避稅

按稅捐債務係法定之債，只要符合稅法所定之構成要件，債務立即發生；反面言之，只要未實現任何法律所定稅捐債務之構成要件，即不發生稅捐債務。而稅法上納稅人的行為態樣可區分為三種類型：「合法節稅」、「脫法避稅」及「違法逃稅」。所謂「合法節稅」乃指依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為；「脫法避稅」則指利用私法自治契約自由原則對於私法上法形式之選擇可能性，從私經濟交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，而選擇通常所不使用之法形式，因不具備課稅要件，因此減輕或排除稅捐負擔；而「違法逃稅」乃是對於滿足課稅要件之事實，全部或部分予以藏匿的行為。¹

所得稅法第 43 條之 1 規定：「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。」其係對於關係企業「不合營業常規」為調整，即對於原本不具備課稅要件之事實調整為符合常規，而因此須加以課稅。乃為「脫法避稅」之特別防杜條款。

本判決中認為，所得稅法第 43 條之 1 係適用在「有迴避稅捐負擔之嫌疑」時，而脫法避稅係「百分之百確定」納稅義務人之私法上安排沒有任何實質經濟目的時，將所得稅法第 43 條之 1 與脫法避稅劃清界限，係對脫法避稅之概念模糊所致。蓋脫法避稅之所以可以調整，即著眼於納稅義務人之課稅事實雖不符合課稅要件，但納稅義務人無法說明為何選擇通常所不使用之私法形式，故合理懷疑其係為規避稅捐負擔。所得稅法第 43 條之 1 係基於相同之理所為之特別防杜條款，其本身就應符合脫法避稅之要件，而非相斥之概念。又判決所謂「百分之百確定」私法上安排沒有任何實質經濟目的，在現實上亦屬不可能操作之概念。蓋即便刑事上之有罪判決，亦僅只需「通常一般人均不致有所懷疑，而得確信其為真實」之程度，更何況是只要求調整納稅額而不處罰的脫法避稅？

¹整理自陳清秀，稅法總論，植根法學，90 年 10 月，第 2 版，頁 228-230。

伍、 結論

最高行政法院 96 年度判字第 410 號判決深入地分析醫療設備租賃之日常經驗法則，其交易安排有稅捐稽徵機關所不知之「不得已」，殊值贊同。然而其中對於「移轉訂價」之概念掌握，則有所誤會。移轉訂價應保留其中性之定義，不應帶有任何負面意義，多數納稅人在移轉訂價之議題上，仍是誠實為之，希望與稅捐稽徵機關保持良好關係。其次，「實質課稅原則」係於法規漏未規定時，為貫徹公平負擔所運用之原則；所得稅法第 43 條之 1 本身即為調整所得額之特別條款，故不須再運用實質課稅原則之概念。最後須澄清的是，「移轉訂價調整」須先符合「脫法避稅」之要件，方有調整之正當性。故兩者並非相斥之概念，毋寧說「移轉訂價調整法規」係「脫法避稅」之特別防杜條款，始為適切。

DISCLAIMER

This publication is intended to provide accurate information in regard to the subject matter covered. Readers entering into transaction on the basis of such information should seek additional, in-depth services of a competent professional advisor. Eiger Law, the author, consultant or general editor of this publication expressly disclaim all and any liability and responsibility to any person, whether a future client or mere reader of this publication or not, in respect of anything and of the consequences of anything, done or omitted to be done by any such person in reliance, whether wholly or partially, upon the whole or any part of the contents of this publication.

The logo for Eiger Law, featuring the word "eiger" in a lowercase, orange, sans-serif font.