

逢甲大學學生報告 ePaper

報告題名：

跨國企業移轉訂價

作者：何佩俞、林珈伶、林珈汶、林育臻

施孟欣、黃怡玲、許睿姈、高于芳

系級：財稅學系

學號：D9319361、D9327482、D9351131、D9351161

D9351174、D9351202、D9351293、D9319357

開課老師：黃瓊如 老師

課程名稱：租稅各論

開課系所：財稅三甲

開課學年：九十五 學年度 第一 學期

摘要

當台灣企業逐步邁向國際，將會因各國之租稅管轄權而衍生出國際重複課稅問題。而台灣與各國企業管理階層皆然，經常會透過各種國際租稅規劃方式來進行合法節稅、避稅或逃稅。本文將逐一介紹台灣、大陸、美國、日本營利事業所得稅制的基本介紹，如：課稅對象與範圍、課徵方式、稅率規定。並對此四國的企業在租稅優惠的類型，及實施租稅優惠的情況加以比較。

除此之外，對過去稽徵機關與企業而言，「跨國企業移轉訂價」之問題在所得稅法第四十三條之一內文定義不明確的情形下，難以進行非常規交易之查核，所幸我國政府已於 2004 年 12 月 28 日正式實施移轉訂價查核準則，本研究，依新制所適用之交易類型逐一探討。首先在「有形資產之移轉」方面，以實務上之六大國際多角貿易類型為基礎，將可能的 15 種記帳方式進行假設性的跨國移轉訂價操作推演，再歸納出四項可達成移轉訂價效果之原因；「有形資產之使用」以「跨國租賃」作為探討重點，共推演出 5 種影響營所稅基之模式；「無形資產之移轉」以「專利權」作為探討重點，共推演出 2 種會影響稅基模式；「無形資產之使用」以「權利金」作為探討重點，共推演出 4 種會影響營所稅基之模式。

而長期以來，我國為達成特定經濟、社會目的，採行各項租稅減免措施。實施結果，減免範圍逐漸擴增，而減免利益並有集中少數納稅義務人之情形，使租稅的公平性受到質疑，在此情形下，逐漸發展出「最低稅負制」。而我們也將介紹台灣在實施最低稅負制下，其企業將面臨「有租稅減免的企業需繳更多的稅」，並分析不同產業的影響，如：高科技產業 VS.傳統產業、大企業 VS.中小企業、功能別獎勵 VS.產業別獎勵、對廠商投資方面影響，及建議替代的方案。

目 錄:

1. 前言.....	1
1.1 研究動機與目的.....	1
2. 各國稅制.....	2
2.1 台灣的營利事業所得稅.....	2-3
2.2 大陸的外商投資企業和外國企業所得稅法.....	3-4
2.3 美國的公司所得稅.....	5-6
2.4 日本的法人稅.....	6-7
3. 企業相關減免優惠.....	8
3.1 租稅優惠的類型.....	8
3.2 各國實施租稅優惠的情況.....	8-14
4. 跨國企業移轉訂價交易之模型比較分析.....	15
4.1 有形資產之移轉.....	15-24
4.2 有形資產之使用.....	24-27
4.3 無形資產之移轉.....	27-28
4.4 無形資產之使用.....	28-30
4.5 小結論.....	30-35
5. 台灣實施最低稅負制對企業的影響.....	35
5.1 享有租稅減免的企業需繳更多的稅.....	35-37
5.2 對不同產業的影響.....	38-40
5.3 建議替代方案.....	40-41
6. 結論與感想.....	41-42
7. 參考文獻.....	43

1. 前言

1.1 研究動機與目的：

租稅的課徵在於表現政府財政的角色與功能，提供充足而高品質的公共財貨與勞務，長久以來，我國為促進經濟發展，鼓勵企業投資及協助產業升級，政府在制定租稅法律時，常習慣以減免稅優惠的給予，作為刺激與誘導的政策工具，由於大家都想以租稅優惠吸引投資，發展產業乃至提振經濟成長，競相採行減免稅措施的行爲，因此國與國之間的租稅環境比較與競爭，仍然是各國在訂定租稅政策時無法排除與忽視的重要課題。因此除了了解我國租稅減免的相關規定，還需要搜集其他國家所採行的主要租稅優惠，進而對其做綜合性的比較，以了解我國在國際間租稅環境的定位與差異。

過去由於台灣歷史和地理的因素，是以自然資源輸出為主的出口貿易導向，如今已逐漸轉變運用各國技術、人力資源與通路等的投資國家，而且隨著時間的演變及加入 WTO 等因素，目前已變成多角化貿易的模式為主。因此我們將討論跨國企業移轉訂價交易之模型，進而比較分析，以有形、無形資產做為主軸，並討論實施移轉定價對我國有何影響。

加上近幾年在台灣實施的最低稅負制，對我國企業所造成的影響，是否會因享有租稅減免而減少繳稅的負擔，和實施最低稅負制對各個產業所造成的衝擊，針對這些情況，我們將進行深入的探討。

2. 各國稅制

2.1 台灣的營利事業所得稅

台灣的營利事業所得稅課徵範圍較廣，除對法人或公司課稅外，課稅對象尚包括獨資、合夥、合作社、其他組織以及不符合行政院規定免納所得稅適用標準之教育、文化、公益、慈善機關團體等事業。

2.1.1 課稅對象與範圍：

凡在中華民國境內經營之營利事業，包括公營、私營、或公私合營，以營利為目的之獨資、合夥、公司、合作社及其他組織之工、商、農、林、漁、牧、礦冶，以及不符合免稅標準之教育、文化、公益、慈善機關團體事業等，均需依法課徵營利事業所得稅。

對於營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其在中華民國境內及境外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，惟為避免國際間之重複課稅，於所得稅法第三條第二項規定有扣抵稅款之辦法。

若營利事業總機構在中華民國境外，不論在中華民國境內有無固定營業場所或營業代理人，如有中華民國來源所得，均應依法向我國納稅。

2.1.2 課徵方式：

台灣營利事業所得稅採屬人兼採屬地主義，其課稅方式如下：

總機構在中華民國境內之營利事業，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過

因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得之營利事業，應就其中華民國境內之營利事業所得，課徵營利事業所得稅。其在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人者，應辦理結算申報，其在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人，而在中華民國境內有扣繳所得者，應由扣繳義務人就源扣繳；取得非扣繳所得者，應依規定扣繳率申報納稅，不適用結算申報之規定。

2.1.3 稅率規定：

表1：台灣營利事業所得稅稅率級距表

應稅所得級距	邊際稅率
低於 \$50,000	免稅
高於\$50,000 低於\$100,000	15%
高於\$100,000	25%

(資料來源:整理自鄭邦琨(1960)，《各國租稅制度》。)

2.2 大陸的外商投資企業和外國企業所得稅法

台灣所得稅法單純的分成個人綜合所得稅與營利事業所得稅，與台灣不同，大陸目前把企業所得稅分為「內資企業所得稅暫行條例」與「外商投資企業和外國企業所得稅法」，所謂內資企業所得稅，係相對涉外企業所得稅而言的稱法。主要還是借著內、外資企業所得稅不同的優惠規定，希望盡其所能吸引外資開發中國的經濟發展，比較起來，台灣稅法相對而言，就比較沒有內、外資歧視規定的差異。

所謂涉外企業所得稅，為外商投資企業及外國企業所得稅的統稱，係指對於中國大陸境內的外商投資企業及外國企業的產生、經營所得及其他所得為計稅依據而徵收的一種所得稅。大陸現行的法律規範有：（外商投資企業和外國企業所得稅法）及其相關法律、規章。

2.2.1 課徵對象及範圍：

大陸的企業所得稅法包括內、外資企業所得稅，其納稅主體分為外商投資企業和外國企業：

(1)外商投資企業。係指在中國大陸境內設立的中外合資經營企業、中外合作經營企業及外資（外商獨資）企業。

(2)外國企業。係指在中國大陸境內設立機構、場所，從事生產、經營；及雖未設立機構、場所，而有來源於大陸境內所得的外國公司、企業、其他經濟組織。原則上，大陸的企業所得稅對納稅義務人的規定係以法人資格或獨立核算所得為納稅人的基本原則，而我國稅法則統一具體規定於所得稅法第十一條。

其課征範圍為外商投資企業及外國企業的生產、經營所得及其他所得。生產、經營所得，係指納稅人從事製造業、採掘業、交通運輸業、建築安裝業等行業以及其他行業的生產、經營所得。其他所得，則係指納稅人取得的利潤（股息）、利息、租金、轉讓財產收益、提供或轉讓知識財產權（智慧財產權）收益，及營業外收益等所得。

2.2.2 稅率規定：

大陸的企業所得稅稅率除優惠稅率15%與24%以外，基本稅率為33%，其中含3%的地方所得稅。

(資料來源:整理自鄭邦琨(1960)，《各國租稅制度》。)

2.3 美國的公司所得稅

美國公司所得稅是對美國公司的國內外所得和外國公司來源在美國境內的所得徵收的稅種，由聯邦和州地方兩級徵收，是美國除個人所得稅和薪工稅外的第三大稅種。美國聯邦政府的總稅收中，個人所得稅（Individual Income Tax）約占1/3，薪工稅（Payroll Taxes）約占1/3，公司所得稅（Corporation Income Tax）約占1/6，其他稅收則包括：遺贈稅（Estate or Gift Tax），關稅（Custom）等。

2.3.1 課稅對象與範圍：

美國實行註冊地原則，不論美國公司或外國公司皆為公司所得稅的納稅人。

2.3.2 課徵方式：

其課稅對象為美國公司來源於美國境內外的所得（即全球所得）和外國公司來源於美國境內的所得。其中所得主要包括：經營收入、資本利得、股息、租金、特許權使用費、勞務收入和其他收入等。

2.3.3 稅率規定：

美國公司所得稅採用超額累進稅率，外國在美國從事貿易經營活動的所得，亦按照美國公司所得稅的累進稅率徵稅。美國公司所得稅的稅率即距如下所示：

表2：美國公司所得稅稅率級距表

級數	全年應納稅所得額(美元)	稅率(%)
1	不超過 50000 的部分	15
2	超過 50000 至 75000 的部分	25

3	超過 75000 至 100000 的部分	34
4	超過 100000 至 335000 的部分	39
5	超過 335000 至 1000000 的部分	34
6	超過 1000000 至 1500000 的部分	35
7	超過 1500000 至 18333333 的部分	38
8	超過 18333333 的部分	35

(資料來源:整理自鄭邦琨(1960),《各國租稅制度》。)

2.4 日本的法人稅

日本的租稅是由「國稅」及「地方稅」所構成。國稅包括：個人所得稅、法人稅、贈與稅、遺產稅、地價稅、一般消費稅、有價證券交易稅等。地方稅則包括：都道府縣民稅、市村町民稅、財產稅、地方消費稅、不動產交易稅等。

2.4.1 課稅對象與範圍：

不論個人或企業(即法人)，只要在日本有居所(含住所)並且有所得，即成為國稅與地方稅之課徵對象。

2.4.2 稅率規定：

一般而言，在日本設置公司行號(即法人)所應繳交之稅金名目不少，但若無財產交易時，僅需注意法人稅、法人住民稅、法人事業稅等三項。

法人事業稅則係地方自治體對設籍於該地方之企業，因利用該地方設施進行企業活動所課徵之稅金。凡稅前所得在 400 萬日圓以下者課徵之稅率為 5%，400 萬日圓以

跨國企業移轉訂價

上 800 萬日圓以下者為 7.3%，800 萬日圓以上者均為 9.6%。惟設籍於東京都之企業，若稅前所得高於 800 萬日圓，其法人事業稅率為 12.3%。另為便於瞭解，茲將法人應繳交之主要稅目及其稅率整理如表 3。

表 3：法人應繳主要稅目及稅率

稅前所得	400 萬日圓以下	400 萬日圓以上 800 萬日圓以下	800 萬日圓以上	800 萬日圓以上， 且設籍於東京都
法人稅	22%	22%	30%	30%
法人住民稅	3.8%	3.8%	5.2%	
道府縣民稅	1.1%	1.1%	1.5%	6.21%
市村町民稅	2.7%	2.7%	3.7%	
法人事業稅	5%	7.3%	9.6%	12.3%
合 計	30.8%	33.1%	44.8%	48.51%

(資料來源:整理自鄭邦琨(1960)，《各國租稅制度》。)

3. 企業相關減免優惠

3.1 租稅優惠的類型

促進產業優惠條例乃政府透過政策性工具，例如租稅獎勵、金融獎勵、補助金等等，將資源引導入政府所欲發展的產業或經濟活動上。其中租稅方面的獎勵主要有以下幾項措施：

(1) 租稅假期 (Tax holiday)：給予企業一定的免徵營利事業所得稅，例如五年的免稅優惠。

(2) 投資抵減 (investment tax allowance)：或稱稅額扣抵，係指企業對投資購買適用獎勵減免項目之資產支出，准許於當年度營利事業所得稅中，扣除相當於資產投資之一定比率的稅款，藉以貼補稅負，減輕企業負擔增加獲利。

(3) 費用的雙倍扣除 (double deduction)：對投資適用獎勵減免的項目費用支出給予倍數認列，藉資減輕稅負。

(4) 加速折舊 (accelerated depreciation)：係指對投資購買適用獎勵減免項目的固定資產，在耐用之初期提列較通常為高之折舊，係基於比較觀念而來，而以通常水準提列之折舊為基準，藉增加企業費用，減輕營利事業所得稅負擔。

(5) 關稅及貨物稅的減免：對購買國外進口適用獎勵項目之資產給予免徵進口關稅及貨物稅之優惠，降低其投資成本。

3.2 各國實施租稅優惠的情況

3.2.1 台灣

台灣的租稅優惠規定在「促進產業升級條例」中，促進產業升級條例的前身就是「獎勵投資條例」，獎勵投資條例從1970開始，原本為一為期十年的落日條款（sunset clause），但遇到條款期限將近時，經濟部即以要發展經濟為由要求延期，導致整個獎勵投資條例一直實施到2000年。促進產業升級條例即為接續獎勵投資條例的規定，且其亦為一落日條款，到期日為2009年12月31日。促產條例中有許多關於租稅減免的規定，以下將拿幾項較常被討論的條例來說明。

促產條例第六條規定：為促進產業升級需要，公司得在下列用途項下支出金額5%至20%限度內，自當年度起五年內抵減各年度應納營利事業所得稅額：

- (1) 投資於自動化設備或技術。
- (2) 投資於資源回收、防治污染設備或技術。
- (3) 投資於利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術。
- (4) 投資於溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術。
- (5) 投資於網際網路及電視功能、企業資源規劃、通訊及電信產品、電子、電視視訊設備及數位內容產制等提升企業數位資訊效能之硬體、軟體及技術。

此條是對所有產業有關於自動化與環保技術設備、研發及人員培育投資的獎勵，針對公司內資金運用方向的影響。本條並沒有新興重要策略性產業的範疇限制。

促產條例第八條規定：為鼓勵對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之新興重要策略性產業之創立或擴充，營利事業或個人原始認股或應募屬該新興重要策略性產業之公司發行之記名股票，持有時間達三年以上者，得依下列規定抵減其當年度應納之營利事業所得稅額或綜合所得稅額；當年度不足抵減時，得在以後四年度內抵減之：

(1) 營利事業以其取得該股票之價款百分之二十限度內，抵減應納之營利事業所得稅額。

(2) 個人以其取得該股票之價款百分之十限度內，抵減應納之綜合所得稅額；其每一年度之抵減金額，以不超過該個人當年度應納綜合所得稅額百分之五十為限。但最後年度抵減金額，不在此限。

此條是關於投資方的優惠，即股東投資抵減。是歷年來促產條例稅賦減免額中最大的一塊。

促產條例第九條規定：公司符合前條新興重要策略性產業適用範圍者，於其股東開始繳納股票價款之當日起二年內得經其股東會同意選擇適用免徵營利事業所得稅並放棄適用前條股東投資抵減之規定，擇定後不得變更。

此條是促產條例給股東的選擇。如果股東選擇放棄自己的所得稅減免，則公司享有五年的免稅。亦即股東可以自行選擇將減稅留給自己，或留給所擁有的公司，以保留資金繼續投資。對於新興重要策略性產業，投資享受所得稅減免優惠。原則上是有適用範疇的，必須是新興重要策略性產業，但是其範疇也比想像中的廣。而且這牽涉到資本利得（capital gain），一般而言，是在稅賦公平的議題中比較敏感的。

整體而言，台灣的租稅優惠並不僅針對高科技產業，只要是願意投資以提升自己競爭力的產業都可以受惠。

(資料來源:王健全、陳元保、陳厚銘、蔡坤宏、展美亞(1996)，《促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘效果之後續評估》。)

3.2.2 大陸

中國大陸為了吸引外資，無所不用其即，其中租稅優惠即為其政策之一。其在企

業所得稅方面的優惠政策主要有下列項目：

(1) 從事港口、碼頭建設的中外合資經營企業，可享受減按15% 的稅率繳納企業所得稅的優惠。

(2) 從事能源、交通基礎設施項目的生產性外商投資企業，在報經國家稅務總局批准後，可減按15% 的稅率徵收企業所得稅。

(3) 在南昌高新技術產業開發區設立的被認定為高新技術產業的外商投資企業，可減按15% 的稅率繳納企業所得稅。

(4) 設在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區的外商投資企業，屬於技術知識密集性外商投資項目，或者外商投資在3000萬美元以上，回收期長的項目，報經國家稅務總局批准後，可以減按15% 的稅率繳納企業所得稅。

(5) 設在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區的生產性外商投資企業，減按24% 的稅率繳納企業所得稅。

(6) 對生產性外商投資企業，經營期在十年以上的，從開始獲利的年度起，第一年和第二年免徵企業所得稅，第三年至第五年減半徵收企業所得稅。但是屬於石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採項目，由國務院另行規定。

(7) 從事農、林、牧業的外商投資企業和設在經濟不發達的邊緣地區外商投資企業，在享受了上述的免徵、減徵企業所得稅待遇期滿後，經企業申請，國家稅務總局批准後，可在以後十年內繼續按應納稅額減徵15% 至30% 的企業所得稅。從事港口、碼頭建設的中外合資經營企業，經營期在十五年以上的，經批准後，可從開始獲利的年度起，第一年至第五年免徵企業所得稅，第六年至第十年減半徵收企業所得稅。

(8) 外商投資舉辦的產品出口企業，在依照稅法規定免徵、減徵企業所得稅期滿後，

凡當年出口產品產值達到當年企業產品產值70% 以上的，可以按照稅法規定的稅率減半徵收企業所得稅。

(9) 外商投資舉辦的先進技術企業，依照稅法規定免徵、減徵企業所得稅期滿後仍為先進技術企業的，可以依照稅法規定的稅率延長三年減半徵收企業所得稅。

(10) 外商投資企業的外國投資者，將從企業取得的利潤直接投資於該企業，增加註冊資金，或作為投資開辦其他外商投資企業，經營期不少於五年的，經投資者申請，稅務機關批准，可退還其再投資部分已繳納所得稅40% 的稅款。按上述條件，若再投資舉辦、擴建產品出口企業或者先進技術企業，可以全部退還再投資部分已繳納的所得稅。

(11) 外商投資企業進行技術開發而在大陸境內發生的技術開發費比上年實際增長10% 以上的，允許再按技術開發費實際發生額的50% 抵扣當年度的應納所得額。

(資料來源:整理自全球台商服務網)

3.2.3 美國

各國政府為增加跨國企業進駐投資誘因，除競相降低公司所得稅稅率外，更提供各項獎勵投資優惠措施，吸引高科技研發投入。就公司所得稅降低的情況來說，主要工業國家G7(group of seven)平均有效公司稅稅率自1997年的44%，大幅降至2003年的37.5%。OECD 國家平均公司稅稅率則自1996年的37.5%降至2003年的31%。以美國為例，美國公司稅稅收占GDP比率明顯自1980年的2.4%降至2003年的1.2%，同期間，個人所得稅稅收占GDP 比率相應自9.0%降為7.3%。

美國的租稅優惠以知識密集型產業為主，為鼓勵研發創新，美國政府提供企業研發經費20%投資抵減額。分析美國1995至2000年間不同產業間的公司所得稅平均有效

稅率，知識密集型產業公司所得稅平均有效稅率自1995年的26.6%降為2000年的25.8%；相對地，非知識密集型產業公司所得稅平均有效稅率則相應自29.5%略降為29.3%。另外租稅抵減優惠亦明顯集中於知識密集型產業，知識密集型產業租稅抵減額占總抵減額比率自1995年的72.1%增為2000年的80.4%；非知識密集型產業租稅抵減占總抵減額比率則自27.9%，降為19.8%。租稅抵減占總抵減額比率以知識密集型製造業中的電子器材業擴增幅度最大，自1995年的2.6%增為14.6%，知識密集型服務業中的商業服務業次之，運輸倉儲及通信業居三。

(資料來源:整理自全球台商服務網)

3.2.4 日本

日本民間機構的研發支出占所有研發支出大約八成，政府部門則占二成。日本政府對於民間機構也提供幾種租稅誘因以促進創新活動，包括對於較以往年度增加的R&D支出、主要科技的R&D設備、與國家實驗室或大學研究結合的支出提供租稅抵減等。1995年制定「科學技術基本法」，更加強政府在基礎研究的角色，增進大學及國家實驗室及研究機構的功能，促進產、官、學、研合作關係，以協助民間創新活動。

爲了推廣民間機構所需主要科技之研發活動，日本的關鍵技術中心利用政府的金融貸款提供了許多服務，這些服務包括對於主要研發成果所進行的資本投資與金融貸款。而身爲政府金融組織的日本開發銀行，也提供低利貸款給予那些致力於新科技發展的民間機構，以期對日本國內的產業科技地位與工業結構的升級有所貢獻。在科技事業獎勵方面，日本的科技事業可或地方稅減免。

表4：美國公司所得稅平均有效稅率及租稅抵減比率變化

1995 年	2000 年
--------	--------

	<u>平均有效稅率</u>	<u>占總抵減數比率</u>	<u>平均有效稅率</u>	<u>占總抵減數比率</u>
全體產業	27.69	100	26.83	100
知識密集型產業	26.05	70.36	24.89	73.68
製造業	20.26	52.61	19.73	53.1
電子器材業	26.07	6.11	20.91	14.62
化學製品業	17.72	34.31	17.67	31.93
機械業	20.06	6.9	22.42	2.36
汽車業	22.83	5.3	25.12	4.19
服務業	30.78	17.75	29.48	20.59
運輸倉儲及通信業	33.11	2.61	30.58	6.75
金融保險及不動產業	31.34	13.88	30.07	10.89
商業服務業	25.95	3.44	28.32	8.55
個人服務業	31.68	0.42	30.12	1.15
非知識密集型產業	29.88	29.64	29.61	26.32

(資料來源:整理自全球台商服務網)

4. 跨國企業進行移轉訂價交易之模型探討

本報告以台商最常運用之多角貿易作為切入點，以六大類國際多角貿易運作模式為基礎，將融合各種類型境外公司與國際金融業務分行(OBU)帳戶之操作，嘗試模擬出跨國企業以「有形資產之移轉」為主軸之進出口貿易，企業可能採行移轉訂價的方式，以期政府能瞭解跨國企業在多角貿易中，企業如何以移轉訂價達成規避我國稅負之效。縱使多角貿易係以商品、原料等有形資產為大宗，但跨國企業之移轉訂價操作並不僅限於此類，在交易雙方有從屬控制關係的前提下，倘若該筆交易價格不符常規交易，即可算是進行移轉訂價操作。故本報告按新制度之分類，更將範圍擴大至「有形資產之使用」、「無形資產之移轉與使用」等，並引用相關學者之研究貢獻以資完備。

4.1 有形資產之移轉

在正常情況下，營利事業所得稅之計算應基於企業會計帳列之「營業收入」數字；營業稅則係以「銷售額」做為申報基礎。不過在實務上進行國際多角貿易之企業，並無法同一般企業經常將營業收入與銷售額調整成一致以因應國稅局之查核，原因在於交易是否應以「進銷總額」或以「差額認列收入」產生疑問，縱使以差額申報營業稅之銷售額，但帳列並不必然以差額認列收入。因此在分析國際多角貿易之移轉定價交易時，乃以各模式實務之會計帳列處理為基礎，來判斷對於營利事業所得稅之影響。

4.1.1 首先針對國際多角貿易處理模式 A-「國內企業接單，將原料運往國外廠商生產後，直接運交國外買受人。」

此模式之交易流程，即臺灣公司接獲美國公司之訂單，美國公司係以即期信用狀

付款，臺灣公司於臺灣備料後送至關係企業之大陸公司，製造完成後由大陸公司直接送至美國公司，在由臺灣公司押匯收去貨款。本模式依交易事實可以分成五種不同的處理方式：

(1) A1. 假設大陸公司為臺灣公司之生產部門，或委託加工的配合廠商

假設臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物，當臺灣公司以新台幣 200 萬元備料後，以新台幣 500 萬元之代價送至大陸公司加工製造。由於臺灣公司需要先行備料，爲了要提高「原料」之成本以減少營利事業所得稅，可能以「國內個人」之名，在與台灣無簽訂租稅協定之租稅天堂成立專責採購之境外公司，通常稱爲「國際銷售公司」，並以該公司名義開立 OBU 帳戶。當國際進貨公司向外國供應商購買原料時，係以低價買進後再以高價 250 萬元賣給臺灣公司，並將原料之差價利潤 50 萬留在當地，進而存入 OBU 帳戶中，日後將此一利潤分批轉匯回「國內個人」外幣帳戶皆可免稅。

除此之外，臺灣方面可能以「個人名義」成立「境外控股公司」後並開立 OBU 帳戶，再以該公司名義投資設立大陸公司；臺灣方面可能再以「個人名義」設立第三個境外公司-專責銷售貨物之境外公司，通常稱爲「國際銷售公司」，並以該公司名義開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，臺灣公司可能將銷售對象由原先的美國公司變成關係企業之境外公司，因此臺灣公司帳上僅揭露至與境外公司交易部分，後續當境外公司再以正常價格銷售至美國公司時，該交易將不會顯示在臺灣公司帳上。故臺灣公司帳上之「銷貨收入」由原本美國訂單 800 萬元，變成境外公司之訂單 760 萬元，可降低臺灣方面所需繳納之營利事業所得稅。

(2) A2. 原料採進銷交易，成品以轉單方式交易認列「業務收入」

A2 模式之假設與 A1 類似，即臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元

之貨物，當臺灣公司以新台幣 200 萬元備料後，將原料以成本加價 5% 銷售給大陸公司，並以 500 萬元之代價轉單給大陸公司加工製造。臺灣方面可能先由「個人名義」成立「境外控股公司」後並開立 OBU 帳戶，再以該公司名義投資設立大陸公司；另以「國內個人」之名，在與台灣無簽訂租稅協定之租稅天堂成立「國際銷售公司」，並以該公司名義開立 OBU 帳戶；最後另以「個人名義」成立第三個境外公司-「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。

原本臺灣公司將原料運往大陸公司之過程，應以正常銷售為之，但可能卻先將原料以低價 201 萬元賣給國際銷售公司後，再以高價賣給大陸公司。當大陸公司製造完成後，以臺灣公司名義將產品銷售給第三個境外公司後承認業務收入 260 萬元(因銀行存款降為 760 萬元)，再以正常價格銷售至美國公司，但後半交易將不會顯示在臺灣公司帳上，僅顯示臺灣公司與境外公司間之非常規交易。

由此可知，在進行移轉訂價交易前之分錄，營利事業所得稅為 76.5 萬元，再經由臺灣公司將銷貨收入刻意壓低後，營利事業所得稅即降為 64.25 萬元。

(3) A3. 原料及成品皆採進銷交易

A3 模式之假設，乃臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物，當臺灣公司以新台幣 200 萬元備料後，將原料以成本加價 5% 銷售給大陸公司，而臺灣公司以 500 萬元之代價向大陸公司買入成品後轉售美國公司。A3 與 A2 之差異，主要係 A3 模式將 A2 模式中之「轉單」改成按進銷貨方式處理。

A3 之可能操縱模式將類似 A2，意即臺灣公司方面先透過「個人名義」成立「境外控股公司」後並以該公司名義開立 OBU 帳戶，再以該公司名義投資設立大陸公司；以「國內個人」之名，在與台灣無簽訂租稅協定之租稅天堂成立「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶；最後另以「個人名義」成立第三個境外公司-「國際銷售公司」，

並開立 OBU 帳戶。原本臺灣公司先將原料以低價 201 萬元賣給國際銷售公司後，再
以高價賣給大陸公司。當大陸公司製造完成後，以臺灣公司名義將產品銷售給第三個
境外公司後承認銷貨收入 760 萬元再以正常價格銷售至美國公司。

(4) A4. 原料進出採代購方式，成品以轉單方式交易認列「業務收入」

A4 模式之假設，乃臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物，臺
灣公司以新台幣 200 萬元代大陸公司採購原料，並收取 5% 之佣金，之後以 500 萬元
之代價轉單給大陸公司加工製造。

由於本模式中並沒有「原料」與「銷貨收入」等科目，而以「代購原料」取代且
期末該科目沒有餘額，縱使台灣公司設法增加「代購原料」之成本亦沒有任何改變，
反而會使「佣金收入」上升，故 A4 模式在原料方面可能沒有移轉訂價之操作空間，
臺灣方面可先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名
義設立大陸公司，並在運銷成品方面可能會採取如同 A1、A2、A3 等操縱方式，以
「個人名義」成立境外公司-「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造
完成後，以臺灣公司之名義將產品銷售給境外公司後承認業務收入 260 萬元，該境外
公司再以正常價格銷售至美國公司。

(5) A5. 原料進出採代購方式，成品以進銷方式交易

而 A5 模式類似於 A4 模式，乃臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元
之貨物後，臺灣公司以新台幣 200 萬元代大陸公司採購原料，並收取 5% 之佣金，但
之後向大陸公司購買成品後運銷至美國公司。所以 A5 模式在原料方面可能沒有移轉
訂價之操作空間，其理由同於 A4 模式一樣，即「代購原料」在正常情況下期末沒有
餘額，故無法以提高原料成本之方式操縱，反而提高「佣金收入」。

臺灣方面可能先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司，而在運銷成品方面之操作亦雷同，即以「個人名義」成立境外公司-「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，以臺灣公司之名義將產品銷售給境外公司後承認銷貨收入 760 萬元，該公司再以正常價格賣給美國公司。

4.1.2 接下來針對國際多角貿易處理模式 B-「國內企業接單，將原料運往國外廠商生產後，復運進口，再運交第三國買受人。」

此模式之交易流程，意即臺灣公司接獲美國公司之訂單，美國公司係以即期信用狀付款，臺灣公司於臺灣備料後送至關係企業之大陸公司，製造完成後以臺灣公司名義復運進口，之後再出口至美國公司。本模式依交易事實可以有三種不同的處理方式：

(1) B1. 假設臺灣備料委託大陸製造後復運回台灣，再運銷美國公司

首先，B1 之假設係臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物後，當臺灣公司以新台幣 200 萬元備料後，送至大陸公司共花費新台幣 500 萬元製造完成後再交回臺灣公司，之後再從台灣運銷至美國公司。在原料操縱方面，臺灣公司可能以「國內個人」之名，在與台灣無簽訂租稅協定之租稅天堂成立專責採購之境外公司，並以該公司名義開立 OBU 帳戶。當國際進貨公司向外國供應商購買原料時，係以低價買進後再以高價賣給臺灣公司，可提高原料成本以減少營利事業所得稅。至於原料之差價利潤則留在租稅天堂，可存入 OBU 帳戶中。另一方面，臺灣公司可能由「個人名義」另行成立「境外控股公司」後並開立 OBU 帳戶，再以該境外公司名義投資設立大陸公司。

由於貨物係由大陸運回臺灣後再交付美國客戶，故臺灣公司可能另以「個人名義」於某一租稅天堂成立一個「國際銷售公司」並開立 OBU 帳戶，臺灣公司先以低價將

成品賣給該公司後，再由該公司以原價賣給美國公司，如此可使臺灣公司帳列之「銷貨收入」下降，再度使營利事業所得稅下降。

(2) B2. 原料及成品皆採進銷交易

B2 模式之假設，乃臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物後，當臺灣公司以新台幣 200 萬元備料後，將原料以成本加價 5% 銷售給大陸公司，當成品製造完成運交美國買方時，臺灣公司以 500 萬元之代價向大陸公司買入產品後轉售。

由於 B2 模式原料及成品皆採進銷交易，本報告認為臺灣方面可能先以「個人名義」成立「境外控股公司」後並開立 OBU 帳戶，再以該公司名義投資設立大陸公司；再以「國內個人」之名，在與台灣無簽訂租稅協定之租稅天堂成立專責銷售貨物之「國際銷售公司」，並以該公司名義開立 OBU 帳戶。臺灣公司可先將原料以低價將賣給國際銷售公司後再以高價賣給大陸公司。此一非常規交易將會壓低臺灣公司帳列收入，並虛增大陸公司帳列之進貨成本，差價之利潤留在租稅天堂 OBU 帳戶。

除此之外，商品銷售給美國客戶前，臺灣公司可能另以「個人名義」於某一租稅天堂成立一個「國際銷售公司」並開立 OBU 帳戶，而臺灣公司先以低價將成品賣給該公司後，再由該公司以原價賣給美國公司，便可使臺灣公司帳列之「銷貨收入」下降，進而達成臺灣地區所需繳納之營利事業所得稅降低的目標。

(3) B3. 原料進出採代購方式處理，成品採進銷方式交易

B3 模式之假設，乃臺灣公司接獲美國公司訂購總價新台幣 800 萬元之貨物後，臺灣公司以新台幣 200 萬元代替大陸公司採購原料，並收取 5% 之佣金，當大陸公司製造完成後，臺灣公司以 500 萬元之代價向大陸公司購買成品後再運銷至美國公司。

在本模式中仍和 A4 和 A5 模式類似，同樣以「代購原料」取代「原料」且期末

沒有餘額，所以縱使台灣公司設法增加「代購原料」之成本亦不會有影響，反而會使「佣金收入」增加，因而台灣公司不會在原料方面進行操縱。

另一方面，臺灣方面可能先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司；再以「個人名義」於某一租稅天堂成立一個「國際銷售公司」並開立 OBU 帳戶，臺灣公司可能先以低價將成品賣給該公司後，再由該境外公司以原價賣給美國公司，可導致臺灣公司帳列之「銷貨收入」下降，進而使營利事業所得稅降低。

4.1.3 國際多角貿易處理模式 C-「國內企業接單，轉向國外企業訂購，並由國外供應商直接運交第三國買受人。」

此模式之交易流程，意即臺灣公司接獲美國公司之訂單共 800 萬元，美國公司係以即期信用狀付款，臺灣公司以 500 萬元之代價轉向關係企業之大陸公司訂購，大陸公司製造完成後直接出口至美國公司。本模式依交易事實可以有兩種不同的處理方式：

(1) C1. 賺取接單與轉單之間的差價

C1 模式之假設，乃臺灣公司接單後將訂單轉給大陸公司，臺灣公司僅賺取差價。由於臺灣公司僅負責接單，相關製造所需之備料以及運銷工作，皆由大陸公司負責，故本報告認為大陸公司方面可能於備料時以「個人名義」於租稅天堂成立境外公司，運用該境外公司向國外供應商低價買入原料後再以高價賣給自身公司，以降低所需繳納之中國營利事業所得稅。

至於臺灣公司可能採取類似 A4 之模式，先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司，之後再以「個人名義」成立境外公司-「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，以臺灣公司之名

義將產品銷售給境外公司後承認業務收入 260 萬元，該境外公司再以正常價格銷售至美國公司。

(2) C2. 成品以進銷方式交易以賺取毛利

C2 模式之會計處理，在臺灣公司帳上紀錄僅於大陸公司出貨給美國公司時，即以臺灣公司名義進行銷貨之會計處理。本報告認為 C2 之操縱模式與 C1 類似，即先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司；再以「個人名義」成立境外公司-「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，以臺灣公司之名義將產品銷售給境外公司並承認銷貨收入 760 萬元，該公司再以正常價格銷售至美國公司。

4.1.4 國際多角貿易處理模式 D 「國內企業接單，轉向國外企業訂購，進口後，再運交第三國買受人。」

此模式之交易流程，亦即台灣公司接獲美國公司訂單 800 萬元，美國公司係以即期信用狀付款，台灣公司以 500 萬元之代價轉向關係企業之大陸公司訂購，大陸公司製造完成後再進口至台灣，最後由台灣公司出口至美國公司。

由於本模式交易，嚴格而言並非三角貿易，其會計處理應以進貨、銷貨表達為宜 (D1)，和國際多角貿易處理模式 B 雖然類似，但差別在於台灣公司並不需要備料後再運交大陸公司。

所以移轉定價可能之操作模式和 B3 類似，仍先已「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司；再以「個人名義」成立境外公司「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，先以台灣公司名義將產品銷售給境外公司並承認銷貨收入 760 萬元，該公司在以正常價格銷售至美國公司。

4.1.5 國際多角貿易處理模式 E 「國內企業接單，轉向國內供應商訂購。國內供應商復轉向國外廠商訂貨，並由國外廠商直接運交第三買受人。」

此模式之交易流程，亦即台灣 A 公司接獲美國公司之訂單 800 萬元後，台灣公司以 700 萬元之代價轉而向關係企業之台灣 B 公司訂購，而台灣 B 公司又以 500 萬元之代價向大陸公司訂購，最後由大陸公司製造完成後直接送至美國公司。在本模式 A 公司和 B 公司，其處理方式各有兩種方式：

(1) E1. 賺取接單和轉單之間的差價

E1 模式之移轉定價操縱方式與先前許多模式雷同，仍先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以該公司名義設立大陸公司；再以「個人名義」成立「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，先以台灣 A 公司名義將產品銷售給境外公司並承認業務收入 760 萬元，該公司再以正常價格銷售至美國公司。

(2) E2. 成品以進銷方式交易以賺取毛利

同樣地，E2 模式類似 E1 模式之移轉定價操縱方式，仍先以「個人名義」成立「境外控股公司」後，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後，先以台灣 A 公司名義將產品銷售給境外公司並承認銷售收入 760 萬元，該公司再以正常價格銷售至美國公司。

4.1.6 國際多角貿易處理模式 F 「國內企業接單，轉向國內供應商訂購。國內供應商復轉向國外廠商訂貨，以國內企業名義進口，再轉交第三國買受人。」

此模式之交易流程，亦即台灣 A 公司接獲美國公司之訂單 800 萬元後，台灣 A 公司以 700 萬元之代價轉而向關係企業之台灣 B 公司訂購，而台灣 B 公司又以 500

萬元之代價向大陸公司訂購，最後由大陸公司製造完成後運交給台灣 B 公司後在運銷至美國公司。在本模式 A 公司和 B 公司，其有兩種不同的處理方式：

(1) F1. 賺取接單和轉單之間的差價

由於國際多角貿易處理模式 F 和國際多角貿易處理模式 E 皆沒有觸及備料或運送原料問題，所以運用境外公司進行移轉定價得重點皆在成品運銷的部份，且兩者進行判斷之依據，皆以台灣 A 公司作為主體，其他公司皆屬於關係企業之子公司，因次模式 F1 與前述許多例子類似，仍先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義設立大陸公司；再以「個人名義」成立「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後先運回台灣 B 公司，並以台灣 A 公司名義，先將產品銷售給境外公司並承認業務收入 60 萬元，該公司再以正常價格銷售給美國公司。

(2) F2. 成品以進銷方式交易以賺取毛利

F2 模式亦與許多例子類似，仍先以「個人名義」成立「境外控股公司」後開立 OBU 帳戶，並以公司名義成立大陸公司；再以「個人名義」成立「國際銷售公司」，並開立 OBU 帳戶。當大陸公司製造完成後先運回台灣 B 公司，並以 A 公司名義，先將產品銷售給境外公司並承認銷售收入 760 萬元，該境外公司再以正常價格銷售給美國公司。

4.2 有形資產之使用

依據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第五條第二項規定：「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。」故本研究將選擇以「跨國租賃」作為探討之重點。

(1) 首先，以未加入境外公司之情況進行探討，當國外母公司提供承租物給台灣子公

司時，依租約內容判斷為「營業租賃」，且台灣子公司將定期支付租金給國外母公司。可能的非常規交易行爲，則是在承租物價格不變的情況下，台灣子公司提高「租金費用」以降低台灣方面稅負，但前提仍是母公司因而增加的稅負小於台灣方面降低的部分，此類型才可能存在。

相反地，若國外母公司之當地稅率遠高於台灣，跨國企業可能會考量整體企業之租稅極小化，而使台灣子公司降低「租金費用」以減輕國外母公司在收到租金後所面臨之稅負，但此觀點與操作方法並不在本研究之考量範圍內。

(2)當台灣母公司提供承租物給國外子公司時，依租約內容判斷為「營業租賃」，且國外子公司將定期支付租金給台灣母公司。可能的非常規交易行爲，則是在承租物價格不變的情況下，國外子公司降低支付之「租金費用」以降低台灣方面因利息收入所產生之稅負，前提仍是台灣母公司因而減少的稅負小於國外方面增加的部分，此類型才有可能存在。不過，有時承租人(台灣子公司)僅交付押金而不另付租金，或交付押金後雖仍支付租金，但其金額顯較公平租金為低，此情況稱為「押租」，即以押金之利息抵付部分或全部租金，而台灣子公司每期結算或租約終止時，會在帳上產生「借:租金費用，貸:利息收入」，並不屬於刻意之非常規交易，切勿將兩者混淆。

(3)和(1)相似，皆為國外母公司提供承租物給台灣子公司使用，但差異在於此假設係依租約內容判定為「資本租賃」，故身為承租人之台灣子公司將於租賃開始日後到租期屆滿之前，必須提列租賃資產之折舊，以及使「應付租賃款」之科目因租金支付而減少。必研究認為可能發生的非常規交易行爲，在資本化金額不變的情況下，可能刻意提高在每年底調整分錄中所產生之「利息費用」(在此不深入考慮承租人之增額借款利率與出租人之穩含利率兩者之大小)。另一方面，台灣子公司自身亦有可能採取虛增折舊費用之方式來降低稅負。

(4)和(2)相似，皆為台灣母公司提供承租物給國外子公司使用，但差異仍在於此假設係依租約內容判定為「資本租賃」。本研究認為可能發生的非常規交易行為，在資本化金額不變的情況下，國外子公司可能刻意降低在每年底調整分錄中所產生之「利息費用」，以降低台灣母公司帳上之「利息收入」，進而降低稅負。

在「跨國租賃」(Cross-Border Leasing)中最引人關注之議題，便是「雙重折舊」(Double-dip Depreciation)。所謂「雙重折舊」，係指在多數國家規定：在營業租賃的情形下，由出租公司提列折舊費用；在資本租賃的情況下，由承租公司提列折舊費用。但在某些國家，可能未積極規範或規範有漏洞，導致雖然實際上是資本租賃，但仍可由出租公司提列折舊費用，同時亦安排由承租公司依資本租賃提列折舊費用，進而取得租稅利益。

除了規範產生缺失的原因之外，造成此情況的另一原因，可能在於各國對於租賃的資產，在稅務上係由出租人或承租人提列折舊的認定方法不一，在許多國家如英國、義大利、西班牙、南非等國家，係以「法律上所有權」(Legal ownership)進行認定，而美國、日本、德國、法國、台灣、荷蘭等國家則以「經濟上所有權」認定可提列折舊費用，一旦租賃跨越國界時便會發生問題。

A 公司係處於高稅負國家，以借款方式購買財產(借款對象沒有特別限定)，並以「低廉租金」出租給設在低稅或免稅國家之 B 公司，再由 B 公司以「高額租金」轉租給台灣公司。由於 A 公司係以借款方式取得租賃資產，該筆交易所產生之利息支出可減少 A 公司之所得稅，即為「融資租賃」之利益。若此租賃合約實質上可能為「資本租賃」，應由承租人提列折舊費用，若 A 公司所處之國家屬於依「法律上所有權」認定之國家，則 A 公司可提列折舊以減輕稅負，而台灣屬於依「經濟上所有權」認定之國家，故台灣公司亦可提列折舊費用，同時藉由台灣公司支付給 B 公司之「高

額租金」，將利潤留在低稅或免稅之國家。

當我國營利事業為出租人時，係以「資本租賃」方式認列利息收入及手續收入時，若外國營利事業所在國卻按「營業租賃」處理時，雙方皆無法提列折舊費用，故本研究認為此種模式並不大可能存在。

4.3 無形資產之移轉

依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第五條第三項規定：「無形資產之移轉，包括買賣、交換、贈與或其他安排。」無形資產包括括營業權、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。在本小節所探討之「有對價之買斷移轉」交易，屬於無形資產移轉的四種模式之一，其他尚包括「以權利金為報酬之授權」、「無對價之移轉」、「免權利金之授權」等模式。

雖然無形資產之分類方式有許多種類，但本研究僅選擇具可辨認性之無形資產中之專利權，作為「有對價之買斷移轉」交易代表，至於無法獨立辨認之無形資產(如商譽)則不在探討之列。

以專利權為例，在認列其成本時，若該專利權係向外購買而得，則所有支付之代價與使此專利權達到合乎營業上使用目的之支出，皆視為專利權之成本;若自行研發之專利權，則研發階段之支出皆為費用，僅於申請時發生之註冊規費等支出可列為成本。基此，在無形資產之買斷移轉交易模式中，企業若想進行非常規交易達到避稅之目的，必然選擇將專利權之成本虛增以增加每年之攤銷費用，大部份的手法皆以此為中心。當台灣子公司透過支付高於正常價格(不考慮無形資產之評價方式與結果)之金

額入帳，以增加攤銷費用來降低稅負。

加入 OBU 帳戶以使資金流程更為清楚。首先，若以相同申請費用之條件為前提，「以公司名義申請」與「以公司之關係人名義申請後再轉賣給公司」兩者之稅後淨利係以後者高，主要原因在於「以公司名義申請」所能列入專利權之成本相當有限，可能僅來自於申請時所發生之註冊規費等，絕對不比轉賣給公司的銷售價格更高，故採用銷售方法所認列之專利權成本必然較高，每年可攤銷之費用亦更多。另一方面，關係人銷售之所得縱使符合我國「促進產業生級條例」第十一條規定，50%免予計入綜合所得額課稅，但通常稅負並不低，故實務上將關係人之利潤移轉給國外公司以降低台灣方面之綜合所得稅。當以公司之關係人名義所申請的專利權，銷售給以該關係人名義成立之境外公司較低所得課稅，至於境外公司銷售給台灣公司之利益可存入 OBU 帳戶中，日後將此一利潤分批轉匯回「國內個人」外幣戶皆可免稅。

4.4 無形資產之使用

依據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第五條第四項規定：「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。」故本小節將以無形資產授權與再授權所產生之「權金」作為探討重點。

按 OECD 租稅協定範本之定義：「權利金(royalties)是指因任何文學作品、藝術作品或科學作品的版權(包括電影之影片)任何的專利權、商標權、設計或模型、計劃、秘密方式的使用或使用權，所收到任何方式的代價給付;或因工業、商務或科學設備，因有關工業或科學經驗情報的使用，或使用權所收到的任何方式的代價給付。」但對於管理、秘書等服務，或為了發展產品或資訊而給予發明人的酬勞(屬於國際貿易性質)，皆不算是權利金之範疇。

台灣母公司如果對國外子公司提供專利或商標權等服務，而國外子公司以不合常規之低價支付權利金給台灣母公司，以規避我國稅負。根據我國所得稅法第 4 條第 21 款規定，營利事業因引進新生產技術與產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外面營利事業所有的專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業的權利金，免納所得稅。有某部分高科技產業利用上述租稅優惠，以國際租稅安排的方式，將台灣母公司本身所研發的專利權、商標權及各種特許權利，移轉給其境外所設立 100% 持有的國外子公司，並與該子公司簽訂技術合作合約，支付權利金，讓台灣母公司以支付權利金的方式，進行抵稅。同時，該權利金之支付亦有可能發生非常規交易之情事，形成稅負雙重降低。

另一方面，係國外母公司對台灣子公司提供專利或商標權等服務，再由台灣子公司支付不合常規之高額權利金以虛報之費用進行逃稅。在正常情況下亦須符合國外母公司之利益才可能存在。

在「國際授權公司」(Licensing Company)、「再授權公司」(Sublicensing Company)，與「專利權控股公司」(offshore patent holding Company)、「再授權公司」(second licensing Company)等相同概念作為基礎，轉化成對台灣方面稅收有影響之形態。

此運作方式，首先國外母公司為減少或免除專利權移轉給 A 國之國際授權公司時，所產生之稅負或相關限制，可能在有一定成果時即於 A 國登記，或將專利權或專門知識作為資本進行投資(Equity Approach)，但 A 國必須具有低稅或免稅之先決條件。之後母公司會於具有廣泛租稅協定之 B 國(如荷蘭)成立再授權公司，而 B 國之選擇前提，乃必須要和想要授權之公司所在國(台灣簽有租稅協定)。

不考慮非常規交易因素時，當台灣子公司獲得 B 國之專利權授權後，將支付一筆權利金給 B 國，由於台灣與 B 國有租稅協定，故權利金之扣繳率通常很低(假設為

0%)，當權利金由 B 國再交給 A 國時，因兩國亦簽有租稅協定，故權利金之扣繳率同樣很低(假設為 0%)。經由前述的雙重運作，就可把原本應出現在母公司帳上的權利金收入，轉而掛在 A 國授權公司帳上，藉以規避租稅之繳納。

分析後認為，可能透過移轉訂價操縱而影響台灣稅基之方式，將於台灣子公司獲得 B 國之專利權授權後，以非常規交易方式虛增權利金支出費用，以設法降低可能在台灣繳交之稅負。不過，台灣子公司此舉行為並不會對於國外母公司於當地之稅負有所影響，因為權利金收入最終只會流入 A 國授權公司。基此，就算將國外母公司改變成台灣母公司，主要操縱的部份還是在於台灣子公司，才會產生移轉訂價之影響。

4.5 小結論

4.5.1 有形資產之移轉

依據探討之結果，本研究以實務上之六大國際多角貿易類型為基礎，將可能的 15 種實務帳列方式進行假設性的跨國移轉訂價操作推演，再歸納出四項可達成移轉訂價效果之原因，包括「提高台灣公司帳上之原料價格」、「降低台灣公司帳上之銷貨收入(原料)」、「降低台灣公司帳上之銷貨收入(成品)」、「降低台灣公司帳上之業務收入」等。

企業能成功運用移轉訂價逃稅，並將原本留在境外公司之利潤合法免稅匯回台灣帳戶，重要關鍵除了一開始以「個人名義」在租稅庇護所成立境外公司，如「國際銷貨公司」、「國際進貨公司」等之外，由於我國個人綜合所得稅仍採「屬地主義」，導致企業將移轉訂價操作後產生之利潤，可透過個人於境外庇護所開立之 OBU 帳戶匯回台灣。

就查核新制規範而言(不考慮 2005 年之政策限縮)，財政部為降低日後徵納雙方

之爭議，已決定朝向明文規範而非依個案實質認定，故可能有漏洞產生在所難免。倘若企業所運用之「個人」於形式上被判定為「非關係人」，即以完全不相干之「人頭」設立公司，通常可規避移轉訂價查核準則第三條針對「從屬與控制關係之認定」相關規範，故稽徵機關在判定其是否為關係人時，尚需具備更多的證據，足資證明交易雙方符合新制之規範。

只要稽徵機關確認須適用新制後，所有與海外子公司之交易皆列入查核標的，至少可期望降低企業將利潤不當配置於租稅庇護所之情形，若欲形成全面性之防堵，惟有台灣與世界各國廣泛地簽署租稅協定，透過資訊交換才有可能達成此一目標。

另一方面，企業如欲避免未來稽徵機關之合理懷疑，造成無端的成本支出，在「有形資產之移轉」方面，應確保受控交易下之原料與成品交易價格皆符合常規交易原則，再者須避免設立過多不具任何實質功能之海外子公司，以免成為查核之重要標的，無論是否故意將利潤配置於海外子公司，自行造成稅負風險之增加，實屬不智之舉。

雖然目前國際多角貿易仍以商品、原料等「有形資產之移轉」為主要交易，但跨國企業之非常規交易並不僅限於此類型，故本研究按新制度之分類，更將探討範圍延伸至「有形資產之使用」、「無形資產之移轉」、「無形資產之使用」、「服務之提供」、「資金之使用」等，並引用相關學者之研究項獻以資完備。

4.5.2 有形資產之使用

本研究以「跨國租賃」作為本類型探討之重點，共推演並彙集出 5 種會影響台灣營所稅基之移轉訂價模式。在母公司提供子公司承租物之假設下，若依租約內容判斷為「營業租賃」，當台灣為子公司時，會提高「租金費用」以降低台灣方面稅負；台灣為母公司時，則要求國外子公司降低支付之「租金費用」以降低台灣方面因利息收入

所產生之稅負。另一方面，若依租約內容判定為「資本租賃」，當台灣為子公司時必須提列租賃資產之折舊，在資本化金額不變的情況下，可能刻意提高在每年底調整分錄中所產生之「利息費用」或兼以虛增折舊費用方式來降低稅負；台灣為母公司時，則要求國外子公司降低在每年底調整分錄中所產生之「利息費用」，以降低台灣母公司帳上之「利息收入」，進而降低稅負。

至於「雙重折舊」，係跨國企業中處於高稅負國家之 A 公司，以「低廉租金」出租給設在低稅或免稅國家之 B 公司，再由 B 公司以「高額租金」轉租給台灣公司(承租人)。當合約為「資本租賃」時，若 A 公司所處之國家係依「法律上所有權」認定之國家，則 A 公司可提列折舊，而台灣係依「經濟上所有權」認定之國家，故亦可提列折舊費用，同時藉由台灣公司支付給 B 公司之「高額租金」，將利潤留在低稅或免稅之國家。

若依查核新規範進行檢視(不考慮 2005 年之政策限縮)，在「有形資產之使用」方面，由本文所彙進與推演出的類型 A、B、C、D，一經確認交易雙方具有從屬關係並適用準則，可在正常情況下，對於「租金收入與費用」、「利息收入與費用」按相關規定進行常規交易原則之判定。而類型 E(雙重折舊)之查核重點，則應擺在台灣子公司所支付之「高額租金」是否合於常規，但由於台灣公司所提列之折舊費用屬於正常入帳方式，並無不妥，除非亦發生刻意提高提列費用之情況，目前查核準則即應足以應付此一情況。

相對地，企業應注意在租金收入與費用、利息收入與費用方面不可違反常規交易價格外，雙重折舊問題將視台灣公司所扮演之角色而定。在本研究之類型 E 中，係假設台灣公司為跨國租賃操作中之最後承租人，並非集團企業之母公司(可假定為 A 公司)，故將利潤留滯於境外免稅天堂之操作對台灣方面之稅收並沒有影響，僅有助於

降低母公司當地國家或地區之稅負，不過此舉可能仍會受到母公司所在國之稽徵機關嚴密關注。任何跨國經營之企業在追求整體稅負極小化時，應先謹慎考量是否係運用非常規交易以達成此目標，以免隨著世界各國之持續關注，日後可能有極高之機會遭到查核與調整，可謂得不嘗失。

4.5.3 無形資產之移轉

本研究以「有對價之買斷移轉-專利權」作為本類型探討之重點，共推演並彙集出 2 種會影響台灣營所稅基之移轉訂價模式。在無形資產之買斷移轉交易模式中，企業若想進行非常規交易達到避稅之目的，必然選擇將專利權之成本虛增以增加每年之攤銷費用。在不考慮無形資產評價方式與結果之前提，台灣子公司透過支付高於正常價格之金額入帳，以增加攤銷費用來降低稅負。

另一種方式，則由於「以公司名義申請」所能列入專利權之成本相當有限，可能僅於申請時所發生之註冊規費，不可能比轉賣給公司的價格更高，故採用銷售方法所認列之專利權成本必然較高，每年可攤銷之費用亦更多。當以公司之關係人名義申請的專利權，銷售給以該關係人名義成立之境外公司後，再銷售給台灣公司之作法，該關係人僅需就銷售給境外公司之較低所得課稅(因成本僅由註冊規費等部份構成)，至於境外公司銷售給台灣公司之利益可存入境外公司之 OBU 帳戶中，日後將此一利潤分批轉匯回「國內個人」外幣帳戶皆可免稅。

就查核新制規範而言(不考慮 2005 年之政策限縮)，情況較為單純之類型 A，在正常情況下，稽徵機關進行查核應不會有任何問題。但類型 B 可能產生之問題，類似於「有形資產之移轉」方面對於關係人判定之爭議，亦需先進行釐清，才可對於由該關係人設立之境外公司進行查核。未來企業在認列無形資產之成本時，無論是以公司名義登記或透過購買而取得，應皆須符合常規交易原則，避免透過境外公司之運作

將無形資產成本是高，並不當配置利潤後透過境外公司設立之 OBU 帳戶匯回個人帳戶，以免於遭稽徵機關合理之懷疑。

4.5.4 無形資產之使用

本研究以「權利金」作為本類型探討之重點，共推演並彙集出 4 種會影響台灣營所稅基之移轉訂價模式。當台灣母公司對國外子公司提供專利或商標權等服務，而國外子公司可能以不合常規之低價支付權利金給台灣母公司，以規避我國稅負。除此之外，目前實務上有許多高科技產業，依據我國所得稅法第 4 條第 21 款規定，經政府核准後，以扭曲原本法意之方式，將台灣母公司本身所研發的專利權、商標權及各種特許權利，移轉給其境外所設立百分之百持有之國外子公司後，並與該子公司簽訂技術合作合約並讓台灣母公司以支付權利金來進行抵稅。同時，該權利金之支付亦有可能發生非常規交易之情事，形成稅負雙重降低。

另一方面，國際租稅規劃實務經常運用的「國際授權公司」與「再授權公司」，原本設計目的，主要是從母公司的角度將權利金收入成功地放在低稅或免稅地區，並將「無形資產」轉移給所需的子公司。此類型透過兩次授權的方式，結合「低稅或免稅」與「具有廣泛租稅協定」之兩大類租稅庇護所優點，以達成前述目的。本研究認為，台灣子公司可能透過移轉訂價操縱而影響台灣稅基之方式，將於台灣子公司獲得 B 國之專利權授權後，以非常規交易方式虛增權利金支出費用，以設法降低可能在台灣繳交之稅負。

就查核新制規範而言(不考慮 2005 年之政策限縮)，情況較為單純之(1)與(3)，以及事先需經政府核准而產生之(2)，在正常情況下，稽徵機關依據移轉訂價查核準則進行查核，應不會有其它疑慮產生。而依本研究之假設，(4)之查核重點在於台灣子公司所支付之「權利金」是否合於常規，目前查核準即應足以應付此一情況，至於該

類型之其他部份設計，可視為國際租稅規劃之方式，就跨國企業整體而言，原本即可將合手常規交易之權利金移轉至 A 國公司帳上，已合法降低應於 A 國繳納之稅負，實無需再冒額外之風險，透過提高費用支出之非常規交易來降低台灣子公司應納稅負，若同時牽動 A 國之稽徵機關，針對此一非常規交易所產生利潤不當留置於境外公司之問題，企業將可能同時面對兩地之稽徵機關之查核。

再者，各關係企業成員應可考慮簽署「成本分攤協議」(Cost-Sharing Arrangements)，如此可省去決定「權利金」之常規交易價格，因為參與研發該無形資產之公司，算是擁有該項資產，且其擁有的目的是為賺取所得，故無需支付權利金。不過，成本分攤協議在實務上仍有許多問題尚待解決，其中稽徵機關的認定與否將是重要關鍵之一。

(資料來源: 整理自 陳柏綸(2005)，《移轉訂價交易模型探討》，全國碩博士論文)

5. 台灣實施最低稅負制對企業的影響

5.1 享有租稅減免的企業需繳更多的稅

5.1.1 盈餘不分配給股東的部分

假設甲企業為一般企業，不適用最低稅負制，其所繳營所稅稅率為 25%，乙企業為享有租稅優惠企業，在最低稅負營所稅稅率 10% 下，需繳 10% 的營所稅。假設兩企業的年度盈餘皆為 100 萬，在盈餘分配給股東的部分，由於其稅率決定在綜所稅，我們需視各公司股東綜所稅的繳交情況，才能得知其稅額。在盈餘不分配給股東的部分，則可視其營所稅稅率來決定其稅額。此處我們先看盈餘不分配給股東的部

分。如表 5 所示，我們在 100 萬盈餘中，訂出三個可能不分配給股東盈餘的額度，分別為 10 萬、20 萬、30 萬。因法律規定，企業至少需提撥 10% 作為法定盈餘公積，故在法定盈餘公積未達資本總額的情況下，兩企業至少需提撥 10 萬元作為法定盈餘公積。

表 5：盈餘不分配與股東部分之稅率與稅額

(假設年度總盈餘 為 100 萬元)	一般企業			享有租稅優惠企業(執行 最低稅負制)		
	稅率	稅額	稅額占總 盈餘比率	稅率	稅額	稅額占總 盈餘比率
10 萬元	25%	2.5 萬元	2.5%	10%	1 萬元	1%
20 萬元	25%	5 萬元	5%	10%	2 萬元	2%
30 萬元	25%	7.5 萬元	7.5%	10%	3 萬元	3%

兩稅合一已使享有租稅優惠的企業喪失實質的租稅減免，實施最低稅負制更加使這種情形的嚴重性擴大，使享有租稅減免的企業不但沒有享受到減免，反而需付出更多的稅。

5.1.2 盈餘分配給股東的部分

以表 6 為例，假設甲企業為一般企業，其股東完全是國內股東，而乙企業為高科技產業，享有租稅減免（原本稅率為 0%），股權有 40% 為國外股東所有。兩企業皆分配 100 萬元盈餘給股東。甲企業的營所稅稅率雖達 25%，但決定此部分盈餘稅率的不是營所稅稅率，而是綜所稅稅率，假設全體股東的綜所稅稅率為 40%，故此筆盈餘的稅額為 40 萬元。對於乙企業而言，在實施最低稅負 10% 後，需繳 10% 的營所稅，由於其有國外股東，10% 的營所稅 10 萬元在國外股東的部分不能扣抵，此部分

的金額為 4 萬元。假設乙企業股東的綜所稅稅率與甲企業一樣為 40%，則這筆盈餘在乙企業股東的部分需付 32.4 萬元的稅，連同上面營所稅 10 萬元，乙企業的這筆盈餘共需付 42.4 萬元的稅，稅率為 42.4%。

表 6：盈餘分配與股東部分之稅率與稅額

（假設分配股東 100 萬元盈餘）	一般企業 無國外股東		享有租稅優惠企業 (執行最低稅負制) 外國股權占 40%	
	稅率	實際稅額	稅率	實際稅額
公司部分	25%	25 萬元	0%	10 萬元 (國外股東無法扣抵 綜所稅部分：4 萬)
股東部分	40%	15 萬元 (原本稅額 40 萬 扣除綜所稅已繳 25 萬)	40%	32.4 萬元 (部分營所稅扣抵綜 所稅)
總額	40%	40 萬元	42.4%	42.4 萬元

結論是：在最低稅負制下，在盈餘不分配與股東的部分，享有租稅優惠的產業有相當的可能要付出比一般企業更多的稅，而在盈餘分配給股東的部分，享有租稅優惠的高科技產業則需付出比一般企業更多的稅。

(資料來源:整理自趙文衡(2005)《享有租稅減免的企業卻需繳更多的稅-談最低稅負制下的租稅矛盾》。)

5.2 對不同產業的影響

5.2.1 高科技產業 VS.傳統產業

由以往研究可知，大致上言，高科技產業的有效稅率約 11%，科學園區產業更只有 1%-3%，傳統產業的有效稅率卻達 15%。進而由表 5 可知，在實施企業最低稅負制後，製造業被補徵最低稅負制的家數為 3,842 家，占全體被補徵家數 5,396 家的 70% 以上，被補徵的金額 185 億元，占全體補徵稅額 318 億元之 58%；其中電子業被補徵家數為 390 家，占全體被補徵家數的 7.2%，其補徵稅額 120 億元，則占全體補徵稅額之 38%。若對少數享有減免稅的高科技產業，課徵 10%最低稅率，使得原大幅免稅的產業(尤其是電子業)稅負增加，稅後利潤及每股獲利降低，反而可以縮小租稅負擔在產業間的差距，拉近高科技產業與傳統產業在籌資上的差別對待，進而促進產業的公平競爭。至於稅負提高對國際競爭力的衝擊，則有賴生產力提升級技術進步來改善。

表 7: 不同稅率下被補徵 AMT 之平均家數及徵起稅額比較表 單位：家，億元

稅率 \ 產業別	5%AMT		7%AMT		10%AMT		12%AMT	
	家數	稅額	家數	稅額	家數	稅額	家數	稅額
農林漁牧礦石水電燃氣業	8	0.4	8	0.6	9	0.9	27	1.1
製造業	2,809	76	2,974	116.9	3,842	185.1	7,920	237.8
電子資訊與光學業	277	47.8	304	75.2	390	120	633	154.5
製造業	39	0.6	40	0.8	48	1.2	69	1.5
商業	249	3.7	263	5.7	322	9.2	528	11.9

運輸倉儲及通信業	30	4.5	32	7.9	34	14.9	43	19.7
金融保險不動產業	910	44.8	935	64.1	963	93.9	984	114.8
工商服務業及其他	146	4.9	154	7.8	178	12.7	240	16.2
合計	4,190	135	4,407	204	5,396	318	9,810	403

資料來源：建立我國所得稅最低稅負制度之研究，財政部賦稅署委託研究計畫，民國 94 年 6 月

5.2.2 大企業 VS. 中小企業

雖然獎勵研究發展與人才培訓的門檻已經取消，但仍有一些獎勵有其門檻存在，使得中小企業的受獎勵程度相對較低。例如〈促產條例〉第七條及其子辦法規定，公司投資於資源貧脊及發展遲緩地區，其投資計畫中購置全新機器設備及建築物金額達 2,500 萬元以上，全年月均雇用人數達 50 人以上者，才有資格享有投資抵減，此將對中小企業造成不公平對待。最低稅負的課徵，使得少數長期接受租稅減免獎勵的大企業，至少應繳一些稅，將可局部降低大企業與中小企業在稅負上的差異性。

5.2.3 功能別獎勵 VS. 產業別獎勵

最低稅負定案後，對於〈促產條例〉中之研究發展、人才培訓、購置機器設備等功能獎勵，不受信賴保護的保障，都要繳納最低稅負；但是對產業別獎勵的五年免稅，卻是受到信賴保護，顯然有違「以功能別為主，產業別為輔的發展策略」。若功能別獎勵程度過當，則應從限縮獎勵程度著手，不應為了增進租稅公平，一體納入最低稅負制課徵，為了租稅公平使經濟效率大打折扣，進而影響知識經濟的發展。對新興重要性策略產業者，由於五年免稅受到信賴保障，對於高科技者而言，未來新投資案極可能會多選擇五年免稅而少選股東投資抵減。

5.2.4 對廠商投資方面影響

依據工業局委託進行的研究計畫，針對實收資本額超過新台幣 8,000 萬元的大型企業進行調查發現，當廠商面對 10%的最低稅負，有 28.3%的比率會改變營運方式，27.9%以自有資金來融通，22.4%則以舉債方式融通，21.4%會改變投資決策。其中在令人關心的投資決策改變方面，有 26.6%會減少研究發展支出，減少人才培訓及自動化支出則各為 24.0%，減少股利支出為 25.3%。此一調查結果可供參考，未來則應對廠商因應做更深入的了解。

此外，由於所得稅法對個人海外所得仍然免課稅，資金透過租稅天堂轉成海外所得(例如購買海外資金、進行海外投資)而不用課稅，故會產生租稅扭曲效果，也對租稅公平造成傷害。至於政府欲對經由各種方式滯留國外的資金，提供租稅大赦，只要回來繳納最低稅負，也就既往不咎；此種構想一旦執行，然若台灣投資環境與投資機會無明顯改善，預期仍然不會產生明顯的資金回流效果。

(資料來源:整理自孫克難(2005)，《最低稅負制對不同產業影響初探》。)

5.3 建議替代方案

會發生享有賦稅優惠的企業需付更多稅的情形，主要原因是，兩稅合一後，爲了彌補稅收上的損失，政府採行各項「補救措施」，最低稅負制亦可視爲其中之一。這些措施不但使整體的稅務複雜度增加，同時這些附加的補救措施，因在各項規定的複雜作用下，導致最後竟出現享有租稅減免的企業需付更多稅的矛盾情形。如上所述，如此不但喪失租稅減免與最低稅負的原意並且需付出極高的經濟成本。

爲了避免這種得不償失的情形出現並且簡化稅制，筆者建議，一方面除了暫緩實施最低稅負制外，尚需廢除保留盈餘加徵 10%的規定，另一方面可以將兩稅合一中的全額扣抵改爲 60-75%的部分扣抵，並輔以降低 2-3%的營所稅稅率。如上所述，在現行兩稅合一制下，營所稅稅率僅可影響有限的稅收，雖然降低 2-3%的稅率，但實際稅收減少將低於此甚多，況且降低營所稅稅率又具有增加投資、擴大稅基的效果，因此這方面對稅收減少應十分有限。至於廢除保留盈餘加徵 10%及暫緩實施最低稅負制所帶來的稅收減少，則可由增加的 25-40%的不扣抵綜所稅稅額中補足。如此不但可簡化稅制、增加投資，其對稅收的貢獻應會高於實施最低稅負制。

6. 結論與感想

近年來，因應經濟發展之考量，常以所得減免、稅額抵減作爲政策工具，造成稅基流失，影響租稅公平及政府稅收甚鉅。未來更應加速推動全面稅改，擴大稅基，改善租稅結構，建立獎勵退出機制，讓租稅保持中立性，兼顧租稅公平與產業發展，才是最最重要的。

移轉訂價新制所帶來另一重大啓示在於，企業應從其整體經營與交易策略的角度出發，彈性且合理地進行集團營運總部租稅規劃，創造企業經營績效與最適稅負雙贏之局面。以往台灣企業在經營策略的思考上，往往將母子公司視爲一體，但在稅務作業上，卻以抑減稅負爲主要考量而有不同處理，導致企業經營策略與租稅不一致。此外，企業也常因爲稅務目的而虛設無實質功能之名目公司，將利潤留置在這些不真實

質營運功能、且位於低稅率國家之子公司上。這些做法在新制實施後，都將面臨嚴厲的考驗。

企業應確實從經營面來思考企業整體的稅務策略，將母子公司當成兩個獨立的利潤中心個體來看待，以考量各關係企業交易訂價時的合理性，包括以往未曾針對所提供服務計費之習慣性做法，亦應配合調整。另外，企業也須從商業上的必要性出發，配合集團營運與交易模式規劃，而非僅依一般思維或習慣來處理，才能選擇最適當的常規交易訂價原則與合乎常規的最佳租稅方案。否則，隨著新制的實施，企業將面臨更高的稅務風險，反而得不償失。

目前政府正大力推行最低稅負制，期望對過度租稅獎勵的現象，產生部份矯正的作用，以期增進稅制的公平性；卻因適用對象有限，稅收增加不多，落實租稅公平意義不大，更因所產生的種種非中立性，極可能嚴重影響經濟活動；而兩套並行的所得稅制，使得原本複雜的稅制更是雪上加霜。未來稅制改革的大方向，應視財政收支狀況及適當的時機，在擴大稅基，取消減免的前提下，適度調整所得稅的累進稅率結構，朝「稅率扁平化、稅基普遍化、稅制簡單化」努力，一方面能夠豐裕稅收、減少對資源配置的扭曲，一方面又能維護租稅的(水平)公平性，並在自由化、全球化的發展趨勢下，建立低稅負的良好投資環境，吸引資金與人才投資台灣，才是國家發展根本之道。

7. 參考文獻

(1) 中文部分：

- 1.林隆昌(1997)，《營利事業所得稅節稅規劃》，台北市：永然出版，台北縣中和市：旭昇總經銷。
- 2.李彬山(1996)，《跨國投資節稅策略與實務》，台北市：新泰稅務顧問公司。
- 3.鄭邦琨(1960)，《各國租稅制度》，台北市：中國租稅研究會。
- 4.營利事業所得稅(2006)，《營利事業稅務法規彙編》，台北市：臺灣工商稅務。
- 5.梁蓓，羅勇翔(2003)，《國際稅收》，北京：對外經濟貿大學出版社。
- 6.王健全、陳元保、陳厚銘、蔡坤宏、展美亞(1996)，《促進產業升級條例有關投資抵減及放寬保留盈餘效果之後續評估》，經濟部工業局委託研究計畫，臺北：中華經濟研究院。
- 7.黃天福(1999)，《我國兩稅合一新制對投資意願影響之實證研究》，國立中山大學企管研究所碩士。
- 8.孫克難(2005)，《最低稅負制對不同產業影響初探》，中華經濟研究院特約研究員。

(2) 網路部分：

1.工會總會服務網

<http://www.cnfi.org.tw/kmportal/front/bin/ptdetail.phtml?Category=100293&Part=magazine9410-427-13>

2.SunnyNet 商學網站-財稅網 <http://www.sunny.org.tw/tax/teach/teach6.htm>

3.全球台商服務網 <http://twbusiness.nat.gov.tw/>

4.財政部稅務入口網 <http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/mp>

5.全國碩博士論文 <http://etds.ncl.edu.tw/theabs/index.jsp>