



cutting through complexity

安侯建業

稅務爭議預防與解決

2015年10月號



主題報導

04 關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決



© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



主題報導

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決

一、前言

在全球化時代，企業紛紛成立跨國公司，並常有集團間交易往來，企業集團可能依據全球移轉訂價報告之結果，進行不同國家間企業利潤調整。集團間交易尤以進銷貨交易為常態，關係企業間可能因集團間利潤配置考量，而有銷貨折讓之情事。銷貨折讓除應按營利事業所得稅查核準則第二十條規定取具合法憑證外，稅捐稽徵機關經常因關係企業間之銷貨折讓是否為刻意安排的交易？是否符合會計學之定義？金額是否能依合約約定計算？是否屬一次性移轉訂價調整？等，而否准認列企業給予國外關係企業之銷貨折讓。

當銷貨折讓係因一次性移轉訂價調整所造成時，如調整後的利潤仍符合常規交易結果，稅法是否准許向下調減課稅所得額，法無明文，財政部曾個案核示，准許該個案如符合一定要件，可依個案申請准予依合約內容於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整，其要件之一，交易雙方必須

事先就交易條件及所有影響移轉訂價之因素達成協議，且影響訂價因素，必須非交易雙方所能控制，確屬外部客觀之不確定因素所造成。唯該函釋未編入所得稅法令彙編，且實務上，稅捐稽徵機關認定所謂外部客觀之不確定因素，係如天災、金融海嘯等所造成而言。

承上可知，不確定法律概念下之事實認定，往往衍生諸多稅務爭議，因此，任何企業在準備或面臨稅務查核時，適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，企業其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助企業降低產生關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，企業應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：

交易籌劃與納稅申報

應如何妥善規劃交易及備妥相關文件？

保護

稅務調查和質詢

應如何因應及回應稅務稽徵機關之要求？

管理

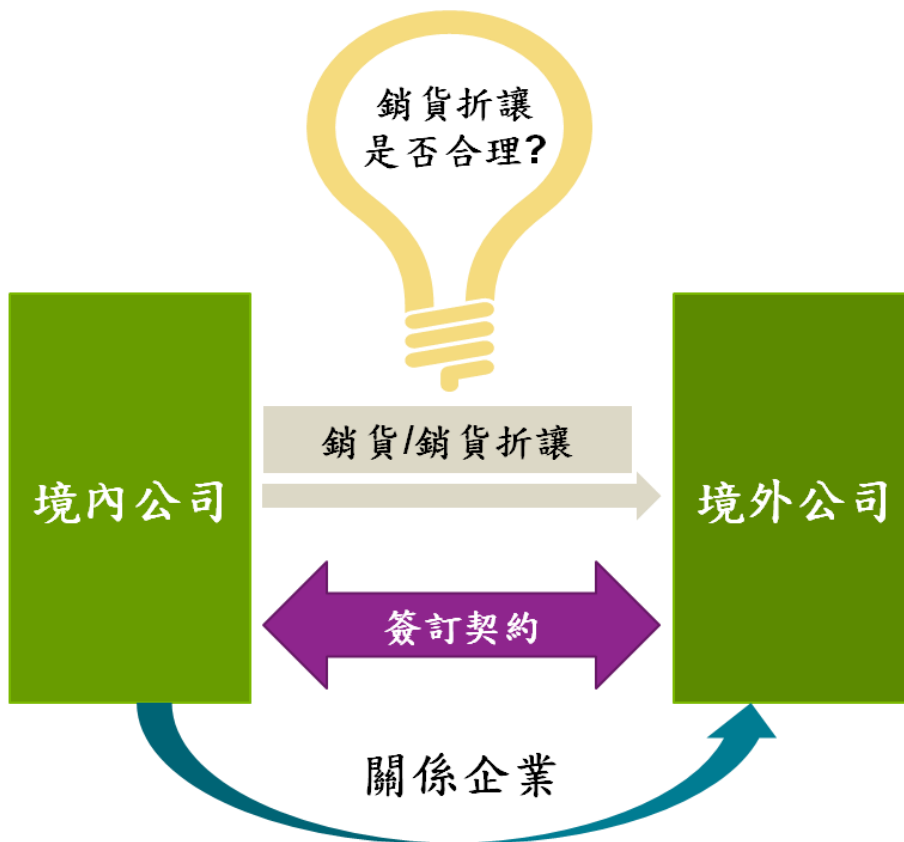
稅務爭議及糾紛

應如何選擇最優方案解決稅務爭議？

解決

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續1)

一、前言



- 關係企業間之銷貨折讓有無實際交易行為，並為常規交易？
- 關係企業間之銷貨折讓是否符合會計學之定義？
- 關係企業間之銷貨折讓是否屬一次性移轉訂價調整？

承上述之爭議說明，本期將先說明關係企業間銷貨折讓之相關規範，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。**K**

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續2)

二、相關稅法規範

1. 所得稅法

條文	規範內容
第43條之1 (不合營業常規所得之調整)	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。

2. 營利事業所得稅查核準則

條文	規範內容
第20條	銷貨折讓已於開立統一發票上註明者，准予認定；統一發票開交買受人後始發生之折讓應依統一發票使用辦法第二十條規定辦理。營利事業依經銷契約所取得或支付之獎勵金者，應按進貨或銷貨折讓處理。 外銷貨物或勞務之折讓，其能提示國外廠商出具註明折讓原因、折讓金額及折讓方式（如減收外匯或抵減其他貨款等）之證明文件，經查明屬實者，應予認定。



關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續3)

二、相關稅法規範

3.財政部98年3月31日台財稅字第09704135400號函（以下內容取自「美國商會『2011年台灣白皮書』議題辦理情形」）

內容摘錄

1. 國內營利事業依其跨國集團所訂之合約於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整，如該調整係取決於外部客觀因素，而非交易雙方所能控制，且調整時會計年度尚未結束，其調整仍屬財務會計帳載處理範圍，尚非屬「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第6條規定結算申報時自行評估或申報後經稽徵機關調查核定之範圍，基於避免重複課稅影響外資投資意願、參酌國際間允許企業反映經濟實質之趨勢及與我國法令尚無違背等因素考量，財政部2009年3月31日台財稅字第09704135400號函規定，可依個案申請准依合約內容辦理一次性移轉訂價調整。惟為避免租稅規避及增加徵納雙方作業負擔，申請適用案件應符合下列條件：1. 所涉交易之雙方，事先就其交易條件及所有影響移轉訂價之因素達成協議，且依該協議調整之應收應付價款已計入財務會計帳載數。2. 前開影響訂價因素，非交易雙方所能控制，確屬外部客觀之不確定因素所造成。
2. 財政部基於合理課稅考量而核准營利事業採行一次性調整機制，惟該機制亦可能產生租稅規避情形，例如於進口時故意低報進口貨物成本，再於年度結算前以一次性調整成本反映常規利潤，藉以規避應繳納之關稅及營業稅，允宜嚴謹辦理，且前開核准條件係參酌其他國家規定訂定，尚不致有過於嚴苛之情形。

K

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續4)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

如前所述，關係企業間之銷貨折讓常因集團利潤配置考量，給予國外關係企業銷貨折讓，被稅務稽徵機關及法院認定

為集團安排之交易，於實務上常有許多爭議。茲舉例法院判決如下：

1. 臺北高等行政法院99年度訴字第1560號判決/最高行政法院100年度判字第1992號判決：



承包製造協議：
約定於各該年度終了後6個月內，以調整價格之方式作為A公司對於美商R公司銷售實績之獎勵

供貨/經銷協議：
確認A公司應予美商R公司獎勵之折讓金額

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續5)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

1. 臺北高等行政法院99年度訴字第1560號判決/最高行政法院100年度判字第1992號判決：

本件A公司94年度營利事業所得稅結算申報列報銷貨折讓，稅捐稽徵機關以其列報美商R公司之銷貨折讓比率高達50.43%，且依86至93年度損益申報資料，均無鉅額銷貨折讓，營業淨利率介於38%~46%之間，94年度卻申報鉅額銷

貨折讓，致營業淨利率15.58%較往年低，在外在經濟環境並無重大變化下，其列報鉅額銷貨折讓與歷年交易慣例相悖，乃否准認列。法院認定該銷貨折讓不予認定之判斷如下：

該銷貨折讓是否符合會計學之定義？

- 會計學所稱銷貨折讓係指銷貨折扣及銷貨讓價，其中銷貨折扣又分為商業折扣及現金折扣，商業折扣係於買賣成立前為促銷商品，就定價予以折減；現金折扣則為鼓勵顧客儘速提早付款而給予折減。至銷貨讓價係因貨品之品質有瑕疵，或在運送中破損，為能順利完成該項交易，避免再度運送商品，乃於售價上給予折減。
- 美商R公司係A公司之美國母公司，二者為關係企業，A公司與美商R公司之供貨/經銷協議書係於95年5月1日簽訂，雙方協議調減94年度銷貨收入，其性質核與上揭銷貨折讓定義不同，且一般經銷「獎勵合約」係預先約定並按銷售實績之一定比率給予獎勵，本件則係於95年5月1日協議調減94年度銷貨收入，與一般經銷「獎勵合約」之正常模式不同，且其銷貨折讓比率高達50.43%，94年2月份更高達97.11%，有違一般營業常情，何況其銷售產品於其他營利事業，則無申報鉅額銷貨折讓之情事，尚難僅憑關係企業間形式之供貨/經銷協議書，即認係銷貨折讓之性質。



關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續6)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

1. 臺北高等行政法院99年度訴字第1560號判決/最高行政法院100年度判字第1992號判決：

歷年銷貨折讓比較情形：

A公司列報美商R公司銷貨折讓約5億元，折讓比率高達50.43%，且查86至93年度損益申報資料，均無鉅額銷貨折讓，營業淨利率介於38%至46%之間，94年度A公司與美商R公司之交易金額較93年度減少36.27%，其占全年度銷售額之比率亦為近6年之最低，卻申報鉅額銷貨折讓，致營業淨利率僅15.58%，較往年低22.42%至30.42%，於外在經濟環境並無重大變化下，其列報鉅額銷貨折讓與歷年交易慣例相悖。

銷貨金額與銷貨折讓有無關聯？

A公司89至93年度對美商R公司總銷售金額，與94年度銷貨折讓並無關連，尚不能因此主張94年度之鉅額折讓合乎常情。

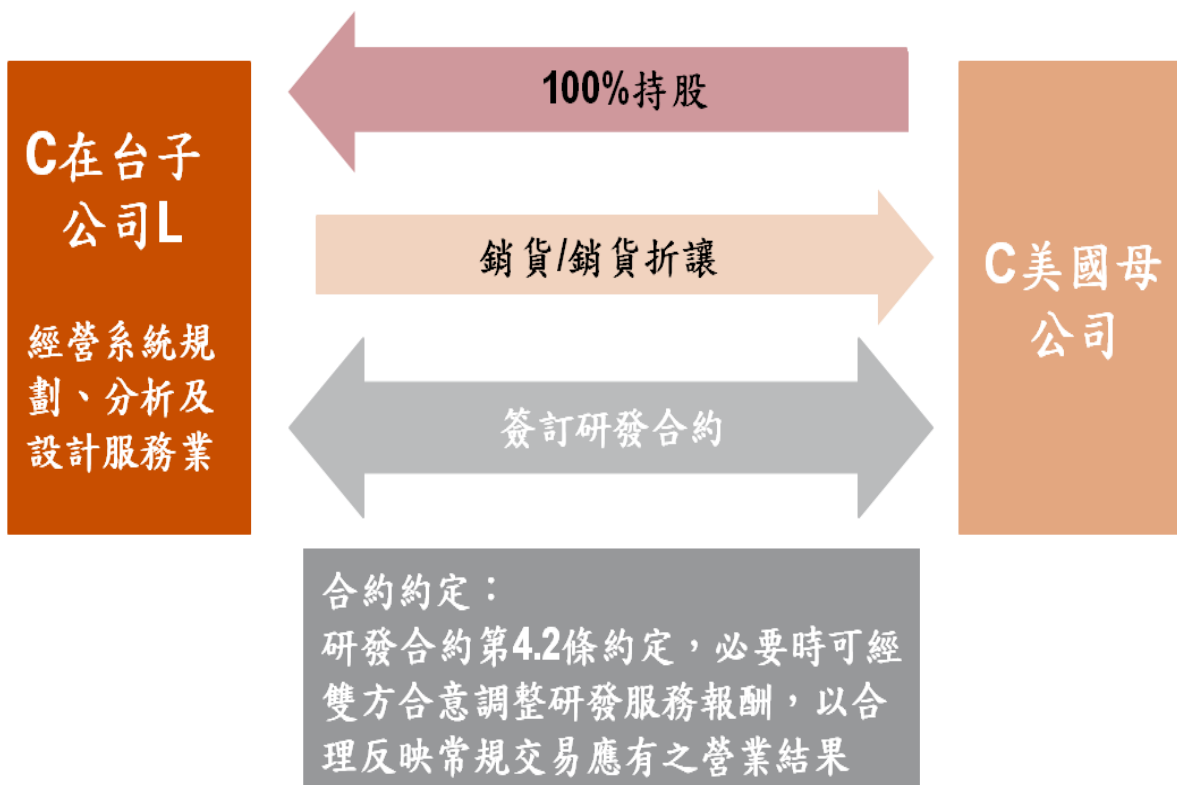
供貨/經銷協議書是否具真實性？

A公司主張依供貨/經銷協議書第3條所述，該協議書係為補充文件，並非95年度始協議追溯調減94年度之銷貨收入云云，惟於稅捐稽徵機關初查、復查及提起訴願時均未能舉證以實其說，A公司於99年4月2日訴願補充理由狀(二)，雖已補提示伊與母公司間94年1月1日之承包製造協議，惟查該文件於稅捐稽徵機關初查復查及提起訴願時均未能提示，若該協議係真實且自始存在，即均在A公司之實力控制之下，A公司實無理由於稅捐稽徵機關初查時怠於提示，而願受較不利益之處分，況A公司與美商R公司係屬母子公司，其關係企業間事後補證並非難事，該協議書之真實性顯有可疑，尚難認定A公司94年間即已有調減系爭94年度銷貨收入之協議，A公司主張尚不足採。

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續7)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：



關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續8)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：

本件L公司每年依約定提供母公司C研發技術服務並收取報酬，至92年初因應美國母公司之要求，依據美國移轉訂價法規所規定常規交易原則調整之結果，相對調減L公司營業收入(帳列銷貨折讓)，稅捐稽徵機關認為該銷貨折讓實即雙方


基於利潤分配及租稅規劃之考量，所為與營業無關之非實質經濟交易行為之調整項目，有違營業常情且顯不合理。而法院認定該銷貨折讓不予認定之判斷如下：

是否符合會計學之銷貨折讓定義？

- 會計學所稱銷貨折讓係指銷貨折扣及銷貨讓價，其中銷貨折扣又分為商業折扣及現金折扣，商業折扣係於買賣成立前為促銷商品，就定價予以折減；現金折扣則為鼓勵顧客儘速提早付款而給予折減。至銷貨讓價係因貨品之品質有瑕疵，或在運送中破損，為能順利完成該項交易，避免再度運送商品，乃於售價上給予折減。
- 本件原告所稱因C集團重新分配利潤經雙方協議調減之報酬，核非屬銷貨折讓性質。

是否符合一般商業慣例？

- 營利事業進行交易前均會預先約定買賣標的及雙方應負擔之權利義務，於變更約定內容時亦同；且法律上有關契約之有效要件，其中契約標的之一般有效要件必須符合可能、確定、合法及適當之要件（參照學者江俊彥所著「民法債篇總論」）。
- L公司與美國母公司C於92年初即已協議追溯調減91年度研發服務報酬，依減除後之營業收入淨額核算每人工小時報酬約為30美元，惟92年度仍按每人工小時64美元收取報酬，並於93年初再度協議追溯調減92年度研發服務報酬，實難謂常規交易應有之營業結果，且其合約約定內容處於不確定狀態，與上開契約之有效要件亦有未合。




關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續9)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：

L公司與美國母公司之交易是否符合營業常情？

- C集團全球各國子公司主要營業項目分別為研發、生產、銷售及售後服務等業務，L公司僅從事其中研發業務項目，該業同業利潤標準淨利率為30%，又雙方約定原告不負擔任何風險及研發失敗之結果，致其負擔成本相對減少，則L公司86至90年度申報之平均營業淨利率36.91%與常規交易應有之營業結果相當；另C集團之合併營業淨利率係結合研發、生產、銷售及售後服務等各類不同業務之營業結果，與單純研發業務所產生之營業結果，比較基礎並不一致，無法據為判斷原告92及93年度申報之營業結果是否符合常規交易。
- 依研發合約約定每人工小時報酬64美元及各年度平均新臺幣兌換美金匯率，換算相當於各年度營業收入總額之人工小時總數後，再就各年度營業成本費用核算平均每人工小時成本費用之結果，原告91至93年度平均每人工小時成本費用為841元，與86至90年度平均每人工小時成本費用1,294元相較，減少幅度達35.01%，……。又若將92至94年度列報之銷貨折讓分別還原至91至93年度重行核算，則依原告86至93年度損益申報資料分析，其86至90年度及91至93年度平均營業淨利率分別為36.91%及3.68%，短期間之營業損益差異甚鉅，縱令調整後之報酬係屬常規交易應有之營業結果，惟其91至93年度平均每人工小時報酬為26.67美元，調減幅度高達58.33%，亦有違營業常規。



關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續10)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議


2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：

對於具有從屬或控制關係之營利事業間有以不合營業常規進行交易者，得否按營業常規調整交易「雙方」所得額或應納稅額？

- 取決於稽徵機關之裁量及交易雙方所在地國政府有無簽訂租稅協定，非謂交易雙方為關係企業且從事受控交易者，稽徵機關皆「應」列為選查案件並報經財政部核准按營業常規予以調整。
- 我國與美國並無簽訂租稅協定，L公司得否主動調整美國母公司C相對應之損益科目，尚有可議。
- 關係企業間從事受控交易，仍應以「實際進行之交易」為前提（移轉訂價查核準則第30條規定意旨參照），否則即形同紙上公司。
- 是交易雙方倘無實際交易行為，自無移轉訂價查核準則調整規定之適用，況原告與其美國母公司C雙方簽訂原告按每人工小時64美元收取報酬之約定，每年持續有效且美國母公司C片面追溯調減L公司以往年度報酬之貸項通知與研發協議書約定之要件不符，是否有法律上之效力？

是否適用所得稅法第43條之1？

L公司提示之移轉訂價報告所載可比較公司之營運資料，並未載明各該公司營業項目資產規模、營運情形或各項財報報表損益科目明細資料，致稅捐稽徵機關無從審酌各該公司之營業規模是否與L公司相當，亦無法評估其申報損益資料是否合理。



關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續11)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：

L公司是否按移轉訂價查核準則第21條及第22條第1項規定辦理？

稅捐稽徵機關於審酌L公司歷年申報資料及國內同業利潤標準等相關客觀資料後，依論理及經驗法則研判L公司系爭年度恐有以不合營業常規之安排或不實交易之虞，經數度通知L公司提示足資證明確有資金流程之相關佐證資料供核，惟L公司僅提示相關產業分析報告、帳簿傳票紀錄、無當地稅務機關收件證明之美國母公司C營利事業所得稅結算申報資料及貸項通知等資料，迄未能提示其所稱勞務收入之資金匯付往來證明及C集團相互間交易或調整之個別財報資料供核，難認L公司已負擔納稅義務人之申報與協力義務。

L公司依合約4.2條調整原收取之服務報酬，是否符合財政部98年3月31日台財稅字第09704135400號函釋所規範？

- L公司與美國母公司C簽訂之研發合約第4.2條：「服務費可被雙方重新評估，以反映研發服務之正常交易價值」之約定，僅就「重新評估」交易價格之「機制」合意，並未就具體「交易條件」及「影響移轉訂價之因素」達成協議，且衡酌系爭年度當時之國際經濟情勢，並無「交易雙方無法控制」之重大「外部客觀不確定因素」得以影響原約定報酬，而L公司亦未能具體說明影響其與美國母公司C訂價之「外部客觀不確定因素」為何。
- L公司亦因應美國母公司C之要求，依據美國移轉訂價法規所規定常規交易原則調整之結果，相對調減原告營業收入之調整項目，顯見影響其交易雙方原約定報酬之因素，係美國母公司C基於100%持有原告股權之控股權所影響，並非基於「交易雙方無法控制」之重大「外部客觀不確定因素」而影響原約定報酬。
- L公司91及92年度調整收入之減項係於92及93年度以銷貨折讓列報，核屬會計年度結算「後」之調整項目，尚難認已符合上開函釋規範之要件。

關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續12)

三、關係企業間銷貨折讓稅務爭議

2. 臺北高等行政法院97年度訴字第2614號判決/最高行政法院101年度判字第1號判決：

貸項通知是否有法律上之效力？

L公司據以調減營業收入之憑證，係其美國母公司C開立之「貸項通知」，並未經L公司簽署，則依研發合約第14.3條約定，其美國母公司C片面調減勞務報酬之改變係屬無效，亦無約束力。

營業收入之調減有無實際入帳並實際收付？

L公司均未能提示符合商業會計相關法令規定之帳簿憑證供核，或提示之資料數據不符，諸如：

- L公司依其提示之91及92年度應收帳款明細帳所載RD COST RECHA RGE及PROJECT LA BOR之營業收入已於91及92年間陸續沖抵會計科目未明之應付款項，與其所稱營業收入係用以沖抵91及92年底調減之營業收入不符，且未就帳載沖抵應付款項之交易事項為何？營業收入為何區分為RD COST RECHARGE、PROJECT LABO R及TRANSFER PRICE IN 及其計算依據為何？提出具體說明。
- L公司雖已補提示兆豐國際商業銀行匯入解付明細資料供核，惟查該匯付款項對應之帳載會計項目不明，且上開資料所載該款項性質別為「貿易佣金及代理費收入」，顯與本件無涉。綜上，L公司提示之帳簿憑證資料無法勾稽查核，致無從就其訴訟事項進行審酌，依首揭判例意旨，L公司所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。

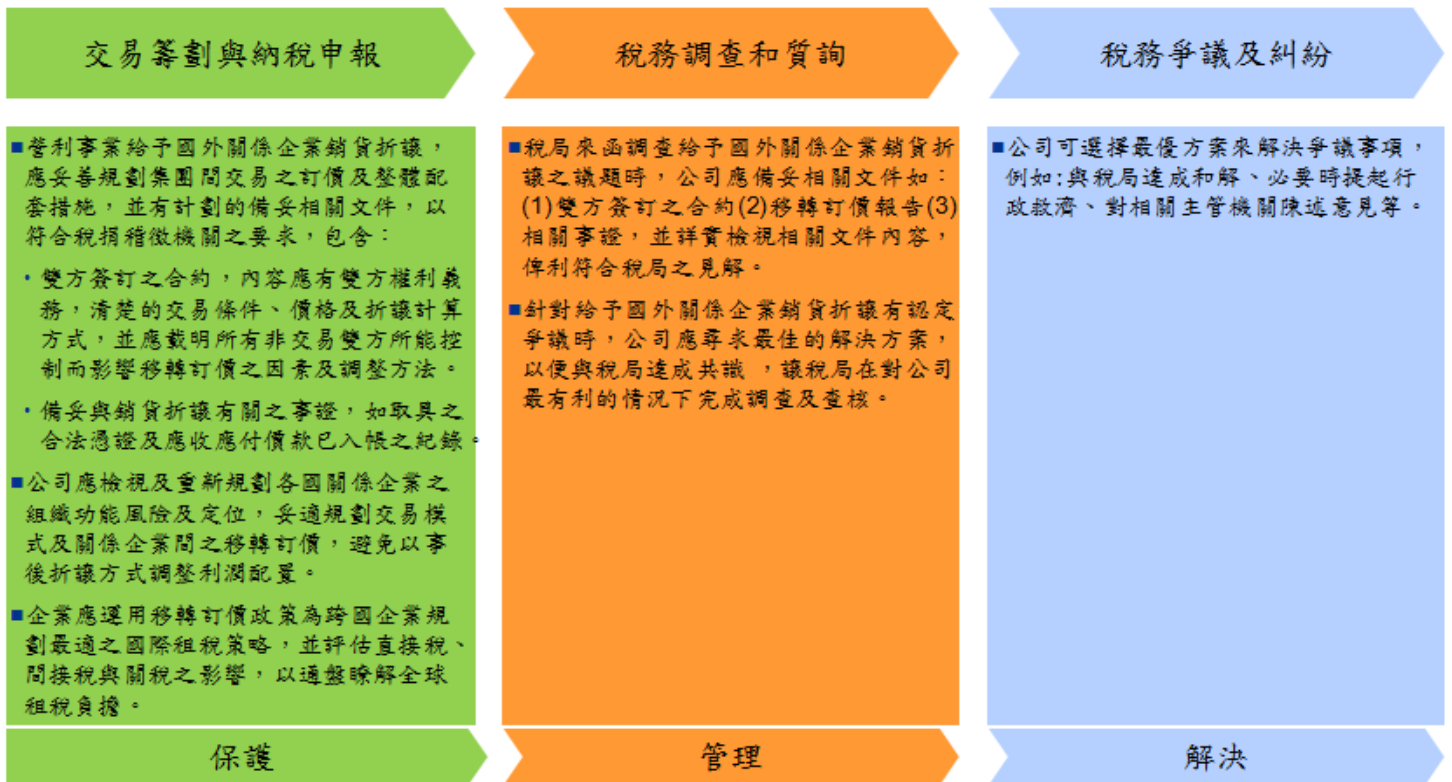


關係企業間銷貨折讓衍生之稅務爭議預防與解決 (續13)

四、KPMG的觀察：公司應如何因應此類稅務爭議？

綜前所述，可知稅捐稽徵機關與法院在判斷集團間之銷貨折讓時，除考量該銷貨折讓是否為實際交易行為外，非屬不合營業常規之安排、一次性移轉訂價調

整之狀況，亦為判斷因素。以下將提出KPMG的觀察，說明公司應於下列3階段如何依序控管降低稅務爭議產生：**K**





cutting through complexity

安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

安侯建業聯合會計師事務所

+886 (2) 8101 6666

黃素貞 執業會計師 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展 副總經理 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶 經理 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

曾淑惠 副理 (分機15100)

bettyzeng@kpmg.com.tw

Contact Us

Head of Tax

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Corporate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Global Transfer Pricing Services

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +882 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com.tw

Indirect Taxation Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Tax Agent Services for Foreign Institutional Investor (FINIs)

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

Family (Individual) Estate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

International Executive Services

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Investment and Registration Services

Vivian Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: vivianho@kpmg.com.tw

Accounting, Tax and Payroll Outsourcing Services

Eric Wu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: ewu2@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.