

出國報告(出國類別：國際會議)

參加經濟合作暨發展組織舉辦
「移轉訂價文據及國別報告」
國際租稅研討會報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核 黃燕雯

派赴國家：韓國首爾

出國期間：105 年 12 月 5 日至 10 日

報告日期：106 年 2 月 22 日

摘 要

經濟合作暨發展組織（以下簡稱 OECD）與韓國稅務多邊中心於 2016 年 12 月 5 日至 10 日聯合舉辦「移轉訂價文據及國別報告」研討會，分別邀請 OECD 之 Ms. Samia Abdelghani、德國 Mr. Arnim Hilse、澳洲 Ms. Caroline Ann Briers 及英國 Mr. Martin O' Rourke 等專家擔任相關議題之主講人。會中首先簡介 OECD 之稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)計畫之最新發展及包容性架構，並分別就 OECD 發布之移轉訂價文據及國別報告之國際新標準、施行指導原則、保密性、歐盟之移轉訂價文據實務、BEPS 及自動資訊交換之挑戰、國別報告之補充施行準則、移轉訂價風險評估、稅務機關施行國別報告面臨之挑戰及共同合作遵循等各項議題逐一介紹，並就移轉訂價文據及國別報告之風險評估分組進行案例研討，各國專家及與會代表透過案例討論過程相互交換意見，並由各組推派代表向全體成員分享小組討論成果，以實例方式加強與會代表對議題之理解。此外，英國、德國及澳洲專家分就其施行移轉訂價三層架構文據等規定及實務觀點進行經驗分享。

參加經濟合作暨發展組織舉辦「移轉訂價文據及國別報告」國際租稅研討會報告

目 錄

壹、前言及目的	4
貳、會議過程	5
參、研討會議內容	7
一、議題簡介	7
二、議題內容	8
(一) OECD/G20 之 BEPS 計畫綜覽	8
(二) 移轉訂價文據及國別報告之國際新標準	10
(三) 跨國企業組織架構及受控交易之案例解析	20
(四) 移轉訂價文據及國別報告施行指導原則	28
(五) 保密性	29
(六) 歐盟之最佳實務—移轉訂價聯合論壇	32
(七) 債務安排案例	36
(八) BEPS、自動資訊交換(AEOI)及資訊浪潮面臨之挑戰及機會 ..	37
(九) 國別報告之補充施行準則	41
(十) 移轉訂價文據之案例研討	44
(十一) 移轉訂價風險評估	52
(十二) 稅務機關施行國別報告面臨之挑戰	57

(十三) 共同合作遵循	58
(十四) 各國國別報告實務觀點	63
(十五) 「移轉訂價文據及國別報告最新進展」聯合會議	68
肆、心得與建議	71

壹、前言及目的

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, 簡稱 OECD)為一成立於 1961 年之政府間國際經濟組織，目前由 35 個市場經濟國家所組成，目的在共同應對全球化帶來之經濟、社會和政府治理等方面挑戰，並促進各會員國間合作及各會員國與其他經濟體間之溝通，以因應全球經濟發展之挑戰。韓國於 1996 年成為 OECD 會員國，並於 1997 年在韓國首爾成立 OECD 韓國稅務多邊中心 (Korea - OECD Multilateral Tax Center, KTC)，2008 年正式名稱變更為韓國稅務課程政策中心 (Tax Programme, OECD Korea Policy Centre)，其成立之宗旨為加強會員國與非會員國間之關係，藉由舉辦稅務研討會、提供先進之知識與資訊，成為 OECD 在亞洲地區會員國與非會員國間之橋樑。該中心每年舉辦稅務研討會，主題包含移轉訂價、租稅協定、中小企業查核、跨國企業查核、加值型營業稅等多項重要租稅議題，邀集會員國與非會員國經濟體之政府官員參與討論。

為瞭解國際間當前租稅議題及其發展趨勢，並加強我國與國際組織及與會國家之實質關係與交流合作，我國每年均應邀指派代表參加，2016 年韓國稅務課程政策中心舉辦包括主題如下：

- 一、所得稅研討會(Income Tax Workshop)
- 二、國際租稅規避 - 混合錯配安排及利息扣除(International Tax Avoidance-Focus on Hybrids and Interests)
- 三、移轉訂價及關稅評價(Transfer Pricing and Customs Valuation)
- 四、租稅協定-特殊爭議(Tax Treaties-Special Issues)
- 五、租稅優惠之有效性(Effective and Efficient Use of Tax Incentives)
- 六、中小企業之稅務行政(Tax Administration of SMEs)
- 七、移轉訂價文據及國別報告(Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)

貳、會議過程

此次「移轉訂價文據及國別報告」研討會期間為 2016 年 12 月 5 日至 10 日，與會成員包括 OECD 會員國家及非會員國經濟體負責國際租稅業務官員。除了地主國韓國（3 名）為 OECD 會員國外，其他與會國家均為非會員國經濟體代表，計有孟加拉（2 名）、不丹（2 名）、柬埔寨（3 名）、中華民國（1 名）、埃及（2 名）、迦納（2 名）、香港（2 名）、印度（2 名）、印尼（2 名）、馬爾地夫（2 名）、尼泊爾（2 名）、中國大陸（1 名）、斯里蘭卡（2 名）、泰國（2 名）、越南（1 名），共計 16 個國家或地區，31 位代表與會。

本次研討會依預定行程於 12 月 4 日抵達韓國仁川國際機場後，搭乘機場快捷巴士前往本次研討會舉辦地點 Kensington Hotel Yoido，入住旅館後，由 OECD 韓國政策中心接待人員轉交研討會相關書面資料，整理就緒，準備未來一週之議題研討。

主辦單位本次邀請 4 位來自各國之專家擔任此次研討會講座，包括法國籍 Ms. Samia Abdelghani (Transfer pricing Advisor, OECD)、德國 Mr. Arnim Hilse、澳洲 Ms. Caroline Ann Briers 及英國 Mr. Martin O' Rourke 等專家共同進行各項議題之說明及討論。研討會議題安排方式，係由 4 位主講人分別就所負責主題以簡報進行說明，並隨時就相關議題，詢問各國與會人員意見，藉由各國與會人員之說明，瞭解各國作法。另將所有與會人員分成 5 小組，隨著議題內容設計案例研討並發表討論結果，使各國與會代表激盪腦力，透過討論發表不同看法。

各組成員於案例討論過程中，學習將主題內容結合案例，藉由小組成員討論，將彼此歧異轉換成共同接受之內部決議，再由主講人分析各組結論並予講評。透過案例分組討論方式，除可瞭解各國對各項租稅議題之規定及處理方法外，亦與其他與會成員有所互動，促進國際交流。此外，會議中並安排德國、澳洲及英國專家就其國家之移轉訂價文據及國別報告等新規定進行簡報，分享各國移轉訂價之經驗及最新發展。

本次研討會除就移轉訂價文據及國別報告等主題進行研討外，韓國稅務中心另與國際財政協會韓國分會（IFA Korea）共同舉辦「移轉訂價文據及國別報告最新進展」國際租稅會議，分別就 BEPS 行動計畫 13 之移轉訂價文據最新趨勢及韓國移轉訂價文據政策方向進行研討，由 Yulchon 律師事務所之 Mr. Kyung Geun LEE 及 K&C 事務所之 Mr. Yun Jun PARK 擔任主談人，會中除由研討會之 OECD 專家 Ms. Samia Abdelghani 及韓國國稅廳長 Mr. Sangwoo LEE 進行簡報，並由泰國 Mr. Ponlapat Kawesumrit、德國 Mr. Arnim Hilse、BK&L 律師事務所之 Ms. Maria CHANG、韓國惠普 Mr. James Jung-Hwon CHUN 及英國 Mr. Martin O' Rourke、印度 Mr. Rahul Garg、Lee & Ko 事務所之 Mr. Ted Tae-Gyung KIM、韓國勤業 Ms. Eun Jin CHOI 共同與談。各國與會代表透過該次會議，除得見韓國企業及專業人士 OECD 移轉訂價文據新制度之關切，並對韓國移轉訂價文據新制度有更進一步之瞭解。

叁、研討會議內容

一、議題簡介

「移轉訂價文據及國別報告」研討會，在一週期間之安排細分為多項單元進行討論，簡述每日討論內容如次：

- (一) 12 月 5 日(星期一)為 OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 計畫綜覽、行動計畫 13：移轉訂價文據及國別報告之國際新標準，與跨國企業架構及關係企業交易之案例研討等。
- (二) 12 月 6 日(星期二)為移轉訂價文據及國別報告施行指導原則、保密議題、全球檔案 (Master File) 及當地國檔案 (Local File)，並就跨國企業透過債務安排降低稅賦之案例進行解析。
- (三) 12 月 7 日(星期三)為 BEPS、自動資訊交換 (AEOI) 及資訊浪潮下之挑戰及機會、國別報告之進一步施行準則，並就移轉訂價文據進行案例研析。
- (四) 12 月 8 日(星期四)除就移轉訂價文據及 BEPS 之風險評估進行簡介外，並就稅務機關可能面臨之議題、徵納雙方共同合作遵循及稅務風險控制架構進予以說明。
- (五) 12 月 9 日(星期五)則由與會專家分享各國移轉訂價文據規定及實務簡報，當日下午並參加韓國稅務中心與國際財政協會韓國分會 (IFA Korea) 聯合舉辦之「移轉訂價文據及國別報告最新進展」國際租稅會議。

為期一週之研討會安排得相當充實與緊湊，使各國與會代表有充分學習、交換各國經驗之機會，實為一次成功的研討會議。

二、議題內容

(一) OECD/G20 之 BEPS 計畫綜覽

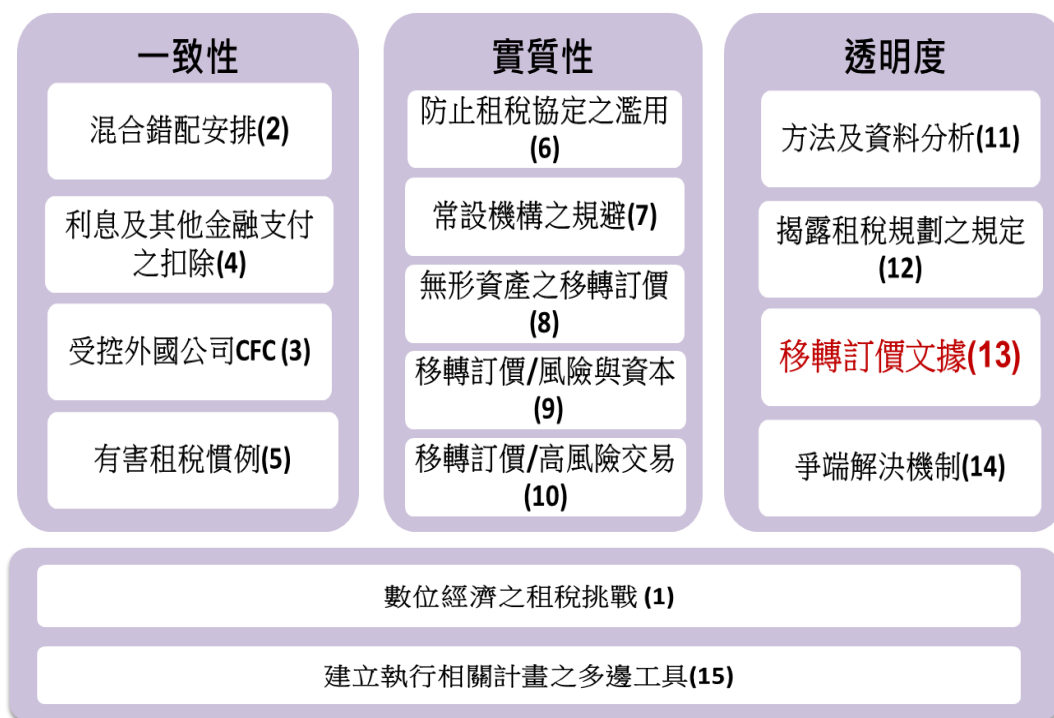
1. 稅基侵蝕及利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)

- (1) 跨國企業為追求利潤極大化，往往利用各國稅制差異，蓄意以人為方式於各國配置利潤，以追求稅負極小化，引發各國稅基侵蝕議題。此舉使企業大幅減少租稅負擔，無需就其營運所得承擔租稅成本，因而影響市場競爭、扭曲投資決策並降低人民對稅制之信任。
- (2) 國際間早期係致力於發展一致性標準以消除跨境投資者之重複課稅，例如做為超過 3,000 個雙邊租稅協定基準之租稅協定範本(Model Tax Convention)，為跨國企業集團成員間配置所得提供共同標準之移轉訂價指導原則(Transfer Pricing Guidelines)。儘管避免重複課稅仍為核心工作，目前各國政府亦體認因 BEPS 引發之雙重不課稅亦為應處理之議題。自 2008 年起，OECD 成立侵略性稅務規劃 (aggressive tax planning, ATP) 指導小組，並加強該領域之工作項目。該領域工作重點係協助政府更迅速因應租稅風險，並分享處理這些風險的經驗。
- (3) OECD 於 2013 年 2 月及 7 月發布 BEPS 報告及 15 項行動計畫，BEPS 工作小組主要由 OECD 會員國及 G20 國家共同參與，於隨後 2 年內集結超過 12,000 頁之建議、7 場網路直播、11 場與企業、非政府組織及學術界之公眾諮詢，於 2015 年 10 月發布 BEPS 之 15 項行動計畫成果報告，並預期於 2017 年 6 月協商簽署執行 BEPS 相關計畫之多邊工具。

2. BEPS 行動計畫

BEPS 15 項行動計畫發布後，OECD 透過美洲國家稅務主管中心 (Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT)、Intra-European Organisation of Tax Administrations、法國賦稅行政組織協會(Centre de Rencontres et d' Etudes des Administrations Fiscales, CREDAF)、非洲稅務行政論壇 (AFRICAN TAX ADMINISTRATION

FORUM，ATAF)與亞洲稅務行政及研究組織(The Study Group on Asian Tax Administration and Research，SGATAR)等各項國際稅務組織取得國際間共識，BEPS 行動計畫依其目標，可就「國際間稅制之協調一致性」、「實質課稅原則」及「提升透明度」等 3 項主軸分類如下：



3. 包容性架構 (Inclusive Framework)

- (1)為落實 BEPS 計畫，G20 呼籲各國（包括開發中國家）儘速導入並實施 BEPS 計畫；另為監控全球 BEPS 實施情形，籲請 OECD 建立「包容性架構 (Inclusive Framework)」，邀請支持導入 BEPS 計畫之非 G20 國家及地區（尤其開發中國家）一起參與，透過該「框架」之監督及協助，使各國能於一致之基礎導入、採行及適用 BEPS 計畫。
- (2)包容性架構之目標：為使所有國家地區與 OECD 及 G20 會員於平等之基礎上，共同致力於建立因應 BEPS 相關議題之標準，並檢視 BEPS 整體計畫之施行情形，OECD 於 2016 年 6 月 30 日在日本京都舉辦第一次 BEPS 包容性架構會議。承諾遵守包容性架構之國家即成為 BEPS 包容性架構成員，並可參與 BEPS 各項工作小組作業，如制定國際租稅標準及指導原則，開發中國家更可藉此建立 BEPS 相關標準之內容，並對相關標準之訂定有更大之影響力。

- (3)施行及監控之最低標準：考量各項行動計畫檢視機制及施行期限及各國資源及能力不同，包容性架構建置 4 項最低標準，包括打擊有害租稅慣例(行動計畫 5)、防止租稅協定之濫用(行動計畫 6)、訂立國別報告新規定(行動計畫 13)，以及改善跨境爭議解決機制(行動計畫 14)。包容性架構成員將對 4 項最低標準建置監測過程，並為其他 BEPS 行動計畫制定審查機制，以監測成員是否遵守其承諾。透過該項監測機制，將確保所有成員遵守 4 項最低標準，以使各國同處公平競爭環境。
- (4)另為協助能力相對不足之國家，G20 要求 IMF、OECD 及 WBG 攜手研擬發布 8 項「工具手冊 (Toolkits)」及相關報告，使複雜之 BEPS 行動計畫結論得以轉譯成便於使用者利用之指導原則。8 項工具手冊主題包含租稅優惠、移轉訂價之可比較資料、間接資產移轉、移轉訂價文據資料、租稅協定諮商能力、稅基侵蝕給付、供應鏈管理及 BEPS 風險評估。截至 2016 年 11 月 25 日止，計有 44 個國家及地區接續加入 BEPS 包容性架構，該框架成員累計已達 89 個國家地區。
- (5)日本京都會議決議建立 BEPS 包容性架構小組，以促進該框架運行，該小組成員由 OECD 財政委員會(Committee on Fiscal Affairs, CFA)會員及 BEPS 相關代表組成，包括日本、塞內加爾、中國大陸、英國、巴西、加拿大、新加坡、喬治亞、西班牙、奈及利亞、德國、義大利、南非、法國、阿根廷、荷蘭、印度、瑞士、挪威及美國共 20 國代表。該小組成員及規模將定期視情況調整，致力維持各地區平衡及不同經濟型態之協調，以反應包容性架構成員之多樣性。

(二) 移轉訂價文據及國別報告之國際新標準

1. 背景

(1) BEPS 行動計畫 13 之要求

OECD 和 G20 國家於 2013 年通過 15 項行動計畫，以解決稅基侵蝕和利潤轉移 (BEPS) 之問題，其中提升稅務資訊透明度之關鍵計畫，即為稅務機關提供移轉訂價風險評估及審查之充足資訊之行動計畫 13。BEPS 行動計畫 13 要求制定相應的移轉訂價文據規則，以提高稅

務機關的資訊透明度，同時考慮企業的遵循成本。這些規則包括要求跨國企業依據統一範本向相關政府提供其在全球範圍內的收入、經濟活動以及納稅的分配情況。

(2)移轉訂價文據之目標

行動計畫 13 之成果將取代現行 OECD 移轉訂價指導準則第 5 章有關移轉訂價文據之新規定。考量現行 OECD 有關移轉訂價文據之規定，未提供跨國企業業務之完整全貌，亦缺乏全面且充分之資訊，爰行動計畫 13 認為移轉訂價文據應實現 3 個目標包括：

- A. 為稅務機關評估移轉訂價風險時，提供必要資訊。
- B. 確保納稅義務人決定受控交易價格和其他交易條件時，以及申報揭露受控交易所得時，能夠合理考慮移轉訂價規範。
- C. 查核移轉訂價時，為稅務機關提供有用的資訊。

制定移轉訂價文件規定時，應考量上述目標。納稅義務人辦理申報前或申報時，應仔細評估本身是否遵循移轉訂價規定。確保稅務機關能夠在資訊充分之基礎下進行移轉訂價風險評估，從而決定是否進行移轉訂價查核。一旦決定查核，稅務機關能夠及時獲得或要求納稅義務人提供所有必要的額外資訊，俾利進行移轉訂價查核。

2. 移轉訂價文據之三層架構(3-Tiered Approach)

(1)依據 OECD 新制訂之指導原則，跨國企業需準備的移轉訂價文據包含：

第一層：當地國檔案(Local File)，包括本國營利事業重要受控交易資訊、可比較程度分析及使用之移轉訂價方法等。

第二層：全球檔案(Master File)，包括跨國企業之組織架構、經營業務描述、無形資產、集團內部財務活動及包括預先訂價協議(APA)及稅務核釋(Tax Ruling)等財務稅務資訊。

第三層：國別報告(Country-by-Country Report)，包括跨國企業集團收入和稅負在全球的分配情況，以及跨國企業集團內各成員於所在國家(區域)從事之經濟活動。

(2)三層架構文據面臨之主要挑戰為資訊之一致性及透明度，包括：

- A. 全球檔案要求揭露集團之全球價值鏈及訂價政策資訊。

- B.涵蓋所有重要之集團成員間交易及產品、服務、智慧財產與財務資訊。
- C.當地國檔案中各年度會計處理與移轉訂價方法之一致性。
- D.單邊預先訂價協議及其他稅務核釋之資訊揭露。

此外，尚需注意全球檔案、當地國檔案與國別報告三者間資訊、集團間各成員當地國檔案資訊、三層架構移轉訂價文據、移轉訂價政策及合約間資訊之一致性。

3. 全球檔案(Master File)及當地國檔案(Local File)應揭露資訊

(1) 全球檔案旨在提供跨國企業集團的全貌，全球檔案的資訊由以下 5 部分組成，應包含的資訊詳見指導原則第五章附錄 1：

- A. 跨國企業集團全球組織架構。
- B. 跨國企業業務描述，包含獲利動因、供應鏈、主要市場、內部服務協議、集團成員之主要功能及任何企業重組。
- C. 跨國企業無形資產，含無形資產政策、所有權之歸屬、發展及移轉狀況說明。
- D. 跨國企業內部融資活動，包含移轉訂價政策及與非關係人間的財務安排。
- E. 跨國企業財務及稅務情況，包含年度合併財務報表、預先訂價協議及稅務核釋等明細。

(2) 納稅義務人應於全球檔案揭露完整之集團資訊，惟倘跨國企業集團部分重要業務為獨立運作或屬近期併購者，跨國企業亦可按業務板塊(business lines)或區域總部(Regional Modules)揭露資訊，採用這種揭露方式時，應確保全球檔案可適當說明集中化之集團職能及不同業務板塊或區域總部間之交易，且各業務板塊或區域總部之全球檔案應提供予各集團成員，確保集團成員向其所在國提供正確之集團資訊。

(3) 全球檔案與現行移轉訂據文據內容之比較

全球檔案	現行移轉訂價文據
以全球為資訊揭露範圍	以區域性或交易別資訊為主

依產業分析報告及企業年度報表資訊描述產業及業務綜覽	僅就交易之公開及非公開資訊進行產業及業務綜覽描述
依重大性要件揭露所有主要交易	無需考量重大性或不一定涵蓋所有主要交易
提供主要產品或服務供應鏈資訊	通常無需提供全球利潤分析及供應鏈描述
需提供無形資產明細、集團內部無形資產協議、研發及無形資產之移轉訂價策略	如與受控交易有關，通常涵蓋於各國規定文件中
集團內無形資產移轉之描述	通常無需提供
集團財務活動，含與非關係人間之重要財務協議及移轉訂價策略	通常無需提供
生效之單邊預先訂價協議明細	除涉及受控交易外，無需提供預先訂價協議明細
稅務核釋明細	通常無需提供
全球集團成員架構圖	僅提供與受控交易相關之關係人組織架構圖

(4)當地國檔案 (Local File) 應包含資訊詳見指導原則第五章附錄 2：

- A. 企業綜覽，包括企業管理結構、管理階層之陳報對象、主要辦公處所之所在國、主要商業活動描述、主要競爭對手、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析，包括當年度或過去一年是否參與集團業務重組或無形資產移轉等交易之影響說明。
- B. 受控交易具體詳細資訊。
- C. 本國營利事業與其他國家關係企業重大受控交易的移轉訂價分析，包括功能、風險及資產分析、可比較程度分析、最適移轉訂價方法的選擇與應用。
- D. 集團重要內部協議影本、已生效之單邊/雙邊預先訂價協議及稅務核釋影本。
- E. 財務資訊，包括企業年度財報及可比較對象財務資料。

4. 國別報告 (Country-by-Country Report) 各項規定

- (1) 申報主體：跨國企業集團合併收入達 7.5 億歐元之集團最終母公司，且集團成員包括公司、合夥及投資信託基金等。收入門檻將於 2020 年重新檢視。

(2)申報時點：自 2016 年 1 月 1 日起，跨國企業集團最晚應於會計年度終了日起 12 個月內，向集團母公司所在國稅務機關申報國別報告，且各國應於國內法中明定。

(3)申報內容：

- A.以表格化方式呈現所有與全球收入分配、納稅情況以及跨國企業集團營運所在租稅管轄區經濟活動指標相關資訊，國別報告還須列示跨國企業集團成員的財務資訊、設立登記地所屬租稅管轄區、成員設立登記地(若異於所屬租稅管轄區)以及主要商業活動。
- B.「集團成員」範圍涵蓋集團合併財務報表之所有實體，且不受限於重大性原則。
- C.應以年度為基礎編製，並於最終母公司會計年度結束日後 12 個月內申報。
- D.可能會使用集團財務報告資料或當地一般會計原則資訊。
- E.集團成員定義可能因集團組織架構而變得複雜。

(4)申報方式：

- A.依 OECD 2015 年 6 月發布之國別報告配套施行規定辦理，國別報告向集團母公司所在國稅務機關申報。
- B.各國稅務機關將於符合保密性、一致性及適當使用之要件下，自動與其他國家分享國別報告資訊。
- C.國別報告資訊交換方式係透過多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、租稅協定(Bilateral Tax Conventions)及稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)三項模式下執行自動資訊交換。

(5)國別報告範本

表 1. 跨國企業集團收入、稅負及業務活動分配概況(以租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱：
所得年度：
幣別：

租稅管轄區	收入			稅前損益	已納營利事業所得稅（現金收付制）	應付所得稅-當年度所得稅費用	資本額	累積盈餘	員工人數	有形資產（現金及約當現除除外）
	非關係企業	關係企業	合計							

表 2. 跨國企業集團成員營運活動(以集團成員之租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱： 所得年度：															
租稅管轄區	集團成員（租稅管轄區）	成員設立登記地（如不同於居住者地）	主要營運活動												
			研究發展	持有或管理無形資產	採購	生產製造	銷售、行銷或配銷	行政、管理或支援服務	向非關係企業提供服務	集團內部財務	管制金融服務	保險	持有股權或其他權益	停業	其他 註 1
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

註 1 請在（其他資訊表）具體說明跨國企業集團成員的業務活動之性質。

表 3. 其他資訊

跨國企業名稱： 所得年度：
請簡要提供其他必要或有助於理解“國別報告範本各項內容”之補充資訊。

5. 移轉訂價文據申報機制

(1) 全球檔案及當地國檔案：應由營利事業依當地國法規向當地稅務機關申報，各國於制定國內法時應考量該項文據格式之一致性及保密性。

(2) 國別報告：

A. 主要申報原則：

跨國企業集團最終母公司負有向其租稅管轄區申報國別報告之義務，各國則透過政府間之自動交換機制分享國別報告資訊。

B. 次要申報機制：

僅於符合下列條件時，跨國企業集團子公司所在國政府可採行次要申報機制，要求該子公司申報國別報告：

a. 跨國企業集團最終母公司依其所在國規定，無申報國別報告之義務。

b. 最終母公司所在國與集團子公司所在國雖已簽屬有效之國際協定，但尚未簽訂交換國別報告之主管機關協議 (Competent Authority Agreement, CAA)。

c. 國別報告主管機關協議簽署後，發生國別報告自動交換機制之系統性失效 (Systemic Failure)^{註1}。

C. 代理申報機制：

a. 當跨國企業集團有多個集團成員為同一國之稅務居住者時，該跨國企業集團可指定其中一個集團成員申報國別報告。

b. 當最終母公司所在國國內法無申報及交換國別報告之規定，為避免跨國企業各成員需向其所在國分別申報國別報告，可指定其他集團成員為「母公司代理人」(Surrogate Parent Entity)，由該集團成員向其所在國申報國別報告並進行自動交換。

^{註1} 依 OECD 國別報告施行配套規定 (Country-by-Country Reporting Implementation Package) 之國別報告立法範本第 1 條第 13 款，「系統性失效」(Systemic Failure) 係指一締約國與他方締約國間雖已簽訂具有有效之主管機關協議，但因協議條款規定終止自動交換，或長期持續未能自動提供國別報告予跨國企業集團成員所在之他方締約國。

6. 國別報告執行配套措施

(1) 國別報告執行配套措施兩大要素

鑑於各國採行國別報告機制首需於國內法制定必要規定，OECD 於 2015 年 6 月發布第三份報告「國別報告施行配套規定（Country-by-Country Reporting Implementation Package）」，提供各國國內法立法範本，要求跨國企業集團最終母公司向其所在國申報國別報告，並規劃前述之次要申報機制。另依據下列國際協定發表三種主管機關協議(CAA)範本，以協助各國稅務機關進行國別報告之交換：

- A. 多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)
- B. 雙邊租稅協定(Double Tax Conventions, DTA)
- C. 稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)

(2) 主管機關協議(CAA)

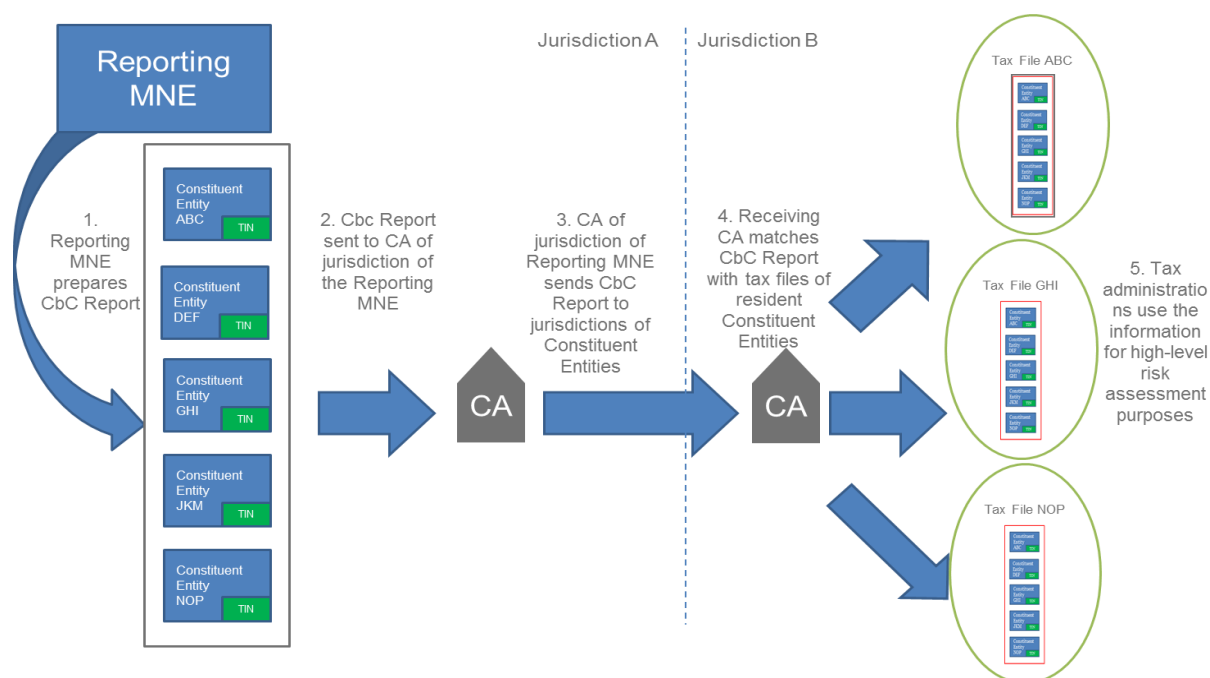
OECD 提出的國別報告主管當局協定大綱共 9 個章節，分別為「定義」、「跨國企業集團資訊交換」、「交換時間與方式」、「遵循與執行之合作」、「保密性、資訊安全保護及適當使用」、「諮詢」、「修訂」、「協定期間」及「統籌機構」。

國別報告之多邊主管機關協議(CbC Multilateral Competent Authority Agreement, CbC MCAA)之架構及內容類同於共同申報準則(The Common Reporting Standard, CRS)之多邊主管機關協議，惟國別報告之多邊主管機關協議對於如何適當使用國別報告訂有特別規定，並就以下情形預先規劃協商(consultation)機制：

- A. 以國別報告作為課稅所得調整依據所產生之不良經濟效果(undesirable economic outcomes)。
- B. 締約國雙方對於國別報告多邊主管機關協議之解釋及施行。
- C. 國別報告自動交換機制之系統性失效。
- D. 顯未遵循國別報告多邊主管機關協議。

在多邊協議基礎下，交換機制為雙邊交換關係，亦即跨國企業集團母公司所在國(A 國)依據多邊協議，可將該集團申報之國別報告交換予已簽署多邊協議之集團成員所在國(B 國)，但該集團成員所在國(B 國)不得將取自其他國家(A 國)之國家報告，依其他國際協議交換予第三國。

(3)國別報告資訊交換流程



Step1：應申報國別報告之跨國企業備妥含括集團成員之國別報告。

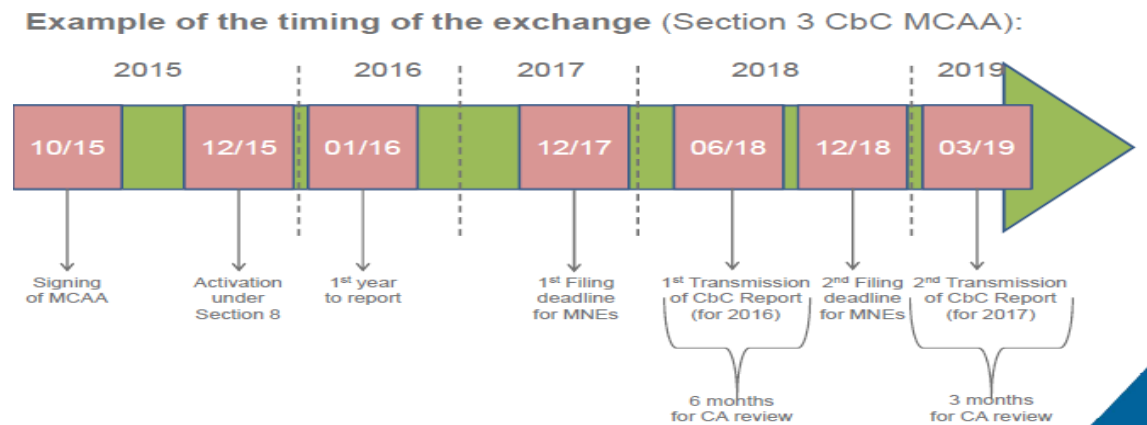
Step2：該跨國企業向其所在國 A 之主管機關申報國別報告。

Step3：應申報國別報告之跨國企業所在國主管機關，將國別報告交換予該跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關。

Step4：跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關比對所轄集團成員，並將國別報告分送稅務機關。

Step5：稅務機關以評估高度稅務風險案件為目的使用國別報告資訊。

(4) 國別報告交換時程



OECD 之主管機關協議範本規定，簽署主管機關協議之國家應於施行申報國別報告首個年度結束日起 18 個月內，以及在後續年度結束日起 15 個月內，與簽署該協議之其他國家分享國別報告資訊，其規劃時程釋例如下：2015 年 10 月簽訂 MCAA，同年 12 月 MCAA 生效，2016 年為施行申報國別報告年度，2017 年為申報國別報告首次年度，爰 2016 年度之國別報告應在 2018 年 6 月前交換予其他國家，而 2017 年度之國別報告則應在 2019 年 3 月前進行交換。

(5) 國別報告交換機制之其他規定及後續進展

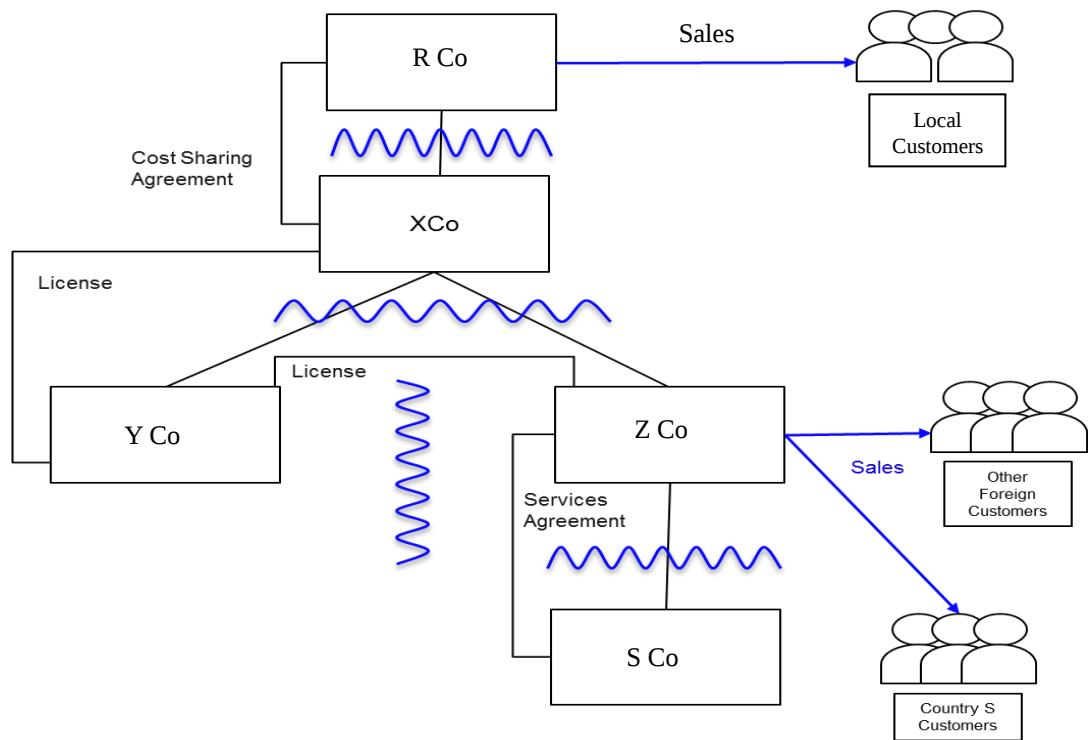
- A. OECD 於 2016 年 3 月發布 XML 架構及使用指引(XML schema and user guide)，提供各國稅務機關標準化之電子交換格式，以提高交換效率並減少資訊錯誤之機會，並舉辦稅務行政技術施行合作論壇(Forum on Tax Administration Collaborating on Technical Implementation)。
- B. 自 OECD 發布行動計畫 13 成果報告以來，已有多數國家採行國別報告規定，或刻正進行國內法之制訂或修正，納入國別報告規定。目前已有 49 個家簽署國別報告之 MCAA。
- C. OECD 建議各國家應於符合下列條件下，取得並使用國別報告資訊：
 - a. 保密性：國別報告資訊保護程度應與資訊交換採行相同之標準。
 - b. 一致性：國別報告包含之資訊應與 OECD 發布範本一致。
 - c. 適當使用：各國稅務機關可使用國別報告進行移轉訂價及 BEPS 相關風險評估，或進行適當之經濟及統計分析。惟

國別報告中的資訊不可替代個別交易和價格之詳細移轉訂價分析，國別報告內之資訊無法構成移轉價格是否合理之決定性證據，故稅務機關不可使用該項資訊，進行移轉訂價調整。

(三) 跨國企業組織架構及受控交易之案例解析

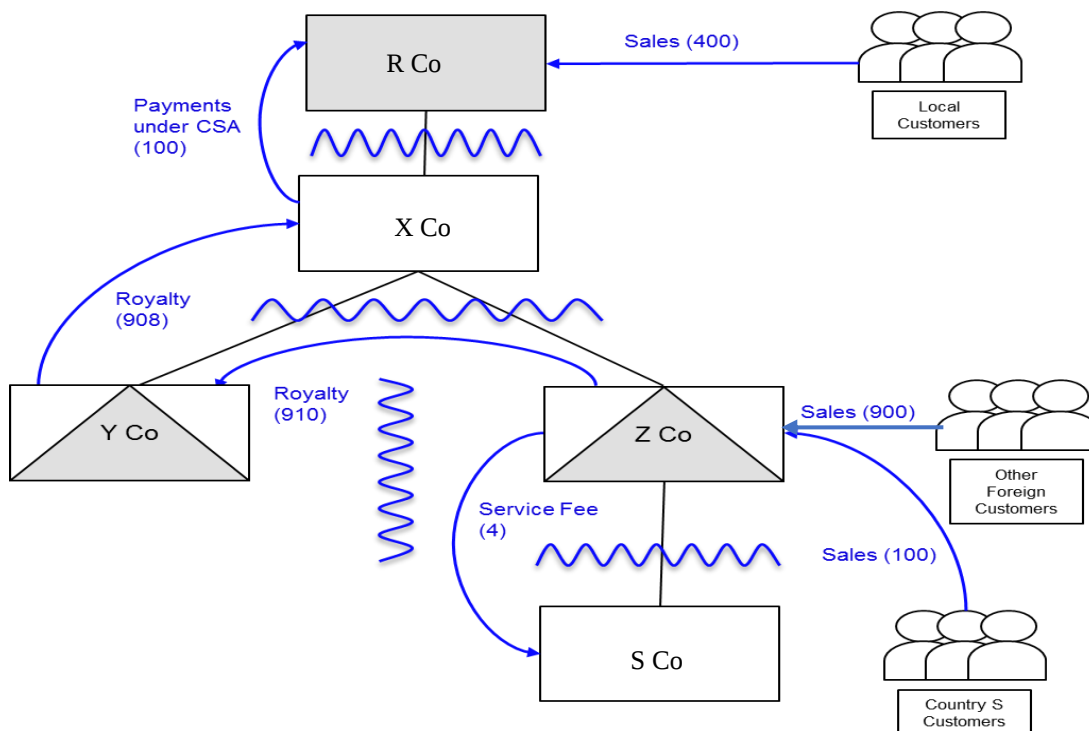
1. 跨國企業集團組織架構案例(案例 1)

(1) 背景：本案例將說明跨國企業關係人交易之租稅效果如何於國別報告中展現，並探討如何利用國別報告，結合全球檔案及其他資料，進行高度風險評估。



- R Co 以網站經營為業，主要執行無形資產開發工作，並提供 R 國客戶廣告銷售服務。
- X Co 註冊於免稅地區，透過成本分攤協議取得 IP 獨家授權使用，並將該 IP 授權予 Y Co。
- Y Co 以極少的加價將該 IP 轉授權予 Z Co。
- Z Co 提供 R 國以外(Z 國及 S 國)客戶廣告銷售服務。
- S Co 於 S 國進行網站行銷業務，但未直接進行銷售。

(2) 跨國企業租稅安排



- R 國之 CFC 法則不適用於 X Co，因未考量 X Co、Y Co 及 Z Co 間之授權交易，X Co 於 X 國被視為有實質營運活動，且 X Co 之權利金收入於 X 國為免稅收入。
- 納稅義務人主張 X Co 因成本分攤協議對該有價值之 IP 擁有使用權，且無需再支付 R Co 任何費用。
- Y Co 支付予 X Co 之權利金依 Y 國國內法規定無需扣繳稅款，且 Y Co 自 Z Co 取得之權利金依 Y-Z 二國間之租稅協定，扣繳率為 0。
- 納稅義務人主張 Z Co 未因與 S Co 間之服務合約而於 S 國構成 PE。

(3) 國別報告資訊

CbC Report for MNE Group										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid	Income Tax Accrued	Stated capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash
	Unrelated Party	Related Party	Total							
R	400	100	500	200	0	60	600	240	600	400
X	0	908	908	808	0	0	300	808	0.5	228
Y	0	910	910	2	0	0.6	5	1.4	0.5	5
Z	1000	-	1000	50	0	15	50	35	100	195
S	0	4	4	1	0	0.3	5	0.7	35	20

Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in that Jurisdiction	Jurisdiction of organisation	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
R	R Co		X	X			X	X	X				X		
X	X Co			X									X		
Y	Y Co			X											
Z	Z Co			X			X	X	X				X		
S	S Co						X								

- 可由國別報告取得之資訊：
 - 跨國企業自「非關係人」取得收入之主要國家地區(R 國及 Z 國)。
 - 集團成員於所在國家地區執行之主要功能。
- 無法由國別報告取得之資訊，多可由全球檔案取得相關資訊：
 - 跨國企業經營之業務
 - 集團成員執行功能於價值鏈扮演之角色
 - 提供或使用貨物或服務之類型

(4) 全球檔案及其他資訊

A. 全球檔案：跨國企業經營業務描述及組織架構

- 股權結構。
- 集團業務重要獲利動因描述。
- 銷售額為集團前五大及占集團銷售額 5%以上之產品或服務，其供應鏈說明及主要市場。
- 集團重要服務安排明細及說明。
- 無形資產整體策略描述，包括主要研究發展機構所在地及研究發展管理活動所在地、無形資產明細、所有權人及重要智慧財產權協議。
- 集團融資活動描述。
- 集團之單邊預先訂價協議及其他有關跨國所得分配之稅務核釋。

B. 全球檔案未包含之資訊：

- 未達重要性門檻之產品線或服務。

- 「不具重要性」之協議或安排，亦即不影響移轉訂價結果可信度之協議或安排。
- 集團成員定位及相關安排於其他國家之課稅規定。
- 集團成員收入支出項目及金額之明細表。
- 無形資產之價值。

C. 其他資訊管道

- 全球檔案中之單邊預先訂價協議。
- 透明度框架應揭露之稅務核釋，包括租稅優惠制度、跨境交易之單邊移轉訂價核釋、移轉訂價利潤向下調整、常設機構認定及導管規則。
- 強制揭露租稅規劃法則。

(5) 建立跨國企業集團業務營運模式及組織架構

雖然全球檔案包含跨國企業架構及金流之多數必要因素，但該文據並不會直接列示跨國企業之營運交易模式，稅務機關需透過當地國檔案、全球檔案及其他資訊拼湊出本案圖示之交易模式。在許多情況下，集團股權結構可能很複雜，但稅務機關可能只關注於涉及該國移轉訂價及 BEPS 風險相關的部分。該等風險之性質係取決於集團成員於所在國執行之功能、使用之資產及承擔之風險與其所配置之收入及支出。

(6) 辨識租稅風險

A. 本案交易模式之租稅風險：

- 就 R Co 而言，可能藉由成本分攤協議規避處分 IP 之應稅利益，並規避 R 國 CFC 法則下之權利金收入。
- 就 X Co 而言，其自 R Co 取得 IP 使用權，進行關係人交易，並獲取巨額利潤，其主要功能係為集團其他成員提供服務。
- 就 Y Co 而言，主要功能係為集團其他成員提供服務，帳列大額收入及支出，但僅執行些微功能，顯示 Y Co 可能僅為導管公司。
- 就 Z Co 而言，其支付予 Y Co 之權利金可能不適用 Y-Z 二國租稅協定之免扣繳規定。

- 就 S Co 而言，其經營活動可能構成 Z Co 於 S 國之常設機構。

B. 國別報告可識別之租稅風險：

CbC Report for MNE Group										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid	Income Tax Accrued	Stated capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash
	Unrelated Party	Related Party	Total							
R	400	100	500	200	0	60	600	240	600	400
X	0	908	908	808	0	0	300	808	0.5	228
Y	0	910	910	2	0	0.6	5	1.4	0.5	5
Z	1000	-	1000	50	0	15	50	35	100	195
S	0	4	4	1	0	0.3	5	0.7	35	20

Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in that Jurisdiction	Jurisdiction of organisation	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
R	R Co		x	x			x	x	x				x		
X	X Co			x									x		
Y	Y Co			x											
Z	Z Co			x				x	x	x				x	
S	S Co							x							

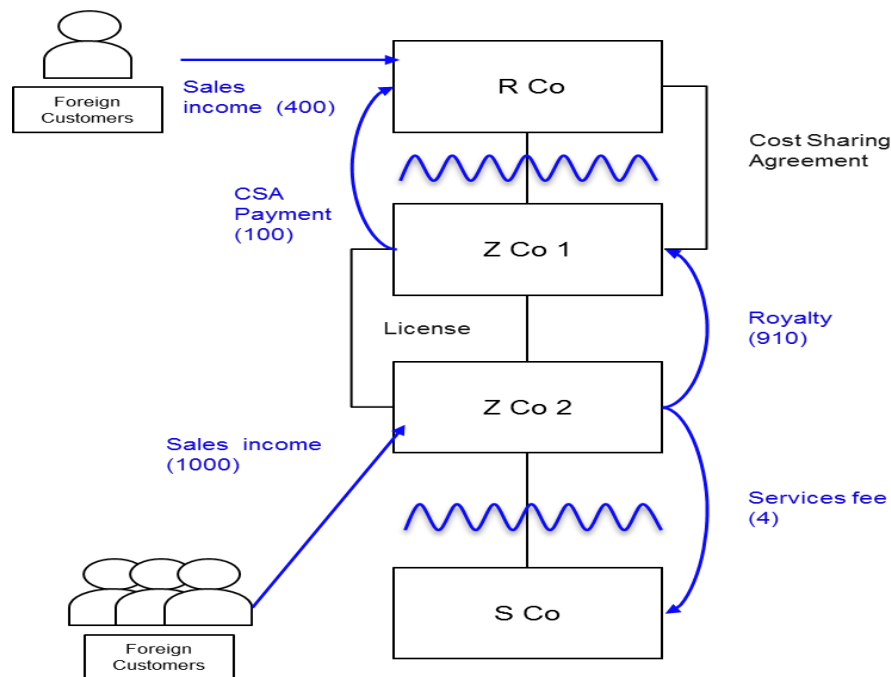
- X 國及 Y 國之關係人交易金額明顯高於非關係人交易金額，可能表示該等國家為集團之服務、無形資產或財務中心。
- X Co 及 Y Co 之主要營業活動可看出關係人服務可能與 IP 有關。
⇒ 國別報告之收入金額係以國家地區別列示，因此並無收入來源及收入性質之明細，惟可由全球檔案及當地國檔案取得相關資訊。
- 就 X 國而言，高利潤率、無所得稅費用，且登記資本額及累積盈餘與有形資產相較偏高、員工人數極少及營業活動描述(控股及 IP 管理)等相關資訊，該國可能為集團之現金盒(Cash-box)。
- 國別報告之有形資產係以淨帳面價值衡量，可能無法反映資產之真正價值。
- 就 Y 國而言，低利潤率、配置極少之員工及有形資產、從事控股及 IP 管理之營業活動，可能表示該國為一導管。

- 就營收與利潤進行比較時，應注意(a)收入總額可能因同一地區國家之關係人交易而遭到膨脹；(b)國別報告並無費用之直接資訊(雖然員工人數可能為一項指標)；(c)損益數字可能涵蓋非常項目。
- 就 Z 國及 S 國而言，可得知 Z Co 非關係人交易收入總額，但無法得知該集團於 S 國之銷售金額。又該集團未於國別報告登載 S 國之非關係人交易收入，意指納稅義務人不認為 Z Co 於 S 國之銷售行為構成該國之常設機構。
- 國別報告之收入金額係依各地區國家會計處理原則規定，且可能包括處分固定資產損益之非常項目。稅務機關可透過檢視每一地區國家多年收入之中位數，以取得較準確之銷貨收入金額。

2. 跨國企業集團受控交易案例(案例 1A)

不同之交易模式會對國別報告顯示之資訊造成影響，本案例係就同一地區國家 2 個以上集團成員之關係人交易，將改變國別報告資料呈現方式作一介紹。

(1) 案例介紹



- 本案例除以下說明外，其餘架構均與案例 1 相同：
 - IP 由 Z 國享有租稅優惠措施之 Z Co1(Z 國之控股公司)持有。

- Z Co1 將 IP 授權 Z Co2 使用，且 Z Co2 對國外客戶提供廣告服務。
 本案例之租稅安排及經濟結果雖與第 1 個案例相同，但擁有 IP 所有權之集團成員及進行銷售活動之集團成員位在同一地區國家，該規劃方式將影響國別報告資訊之呈現方式。

(2)國別報告資訊

CbC Report for MNE Group										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax (paid)	Income Tax (Accrued)	Stated capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash
	Unrelated Party	Related Party	Total							
R	400	100	500	200	60		High	High	Med	Med
Z	1000	910	1910	896	50		High	High	Med	Med
S	0	4	4	1	0.3		Low	Low	Med	Med

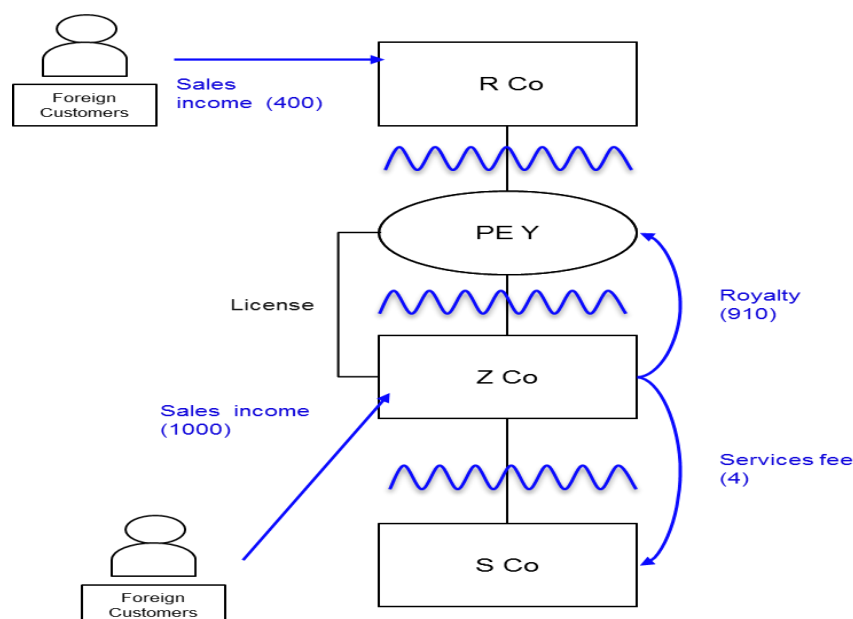
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in that Jurisdiction	Jurisdiction of organisation	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
R	R Co		x	x			x	x	x				x		
Z	Z Co 1			x											
	Z Co 2						x	x	x						
S	S Co						x								

- Z 國之關係人交易收入包括 Z Co1 及 Z Co2 之收入，即使 Z 國淨收入並未增加，但總收入會因 Z 國關係人交易收入而增加。
- Z Co1 及 Z Co2 之資產及員工人數以 Z 國名義合併揭露於國別報告，無法單獨顯示執行控制 IP 功能成員之資產及員工人數，但不同成員執行之功能可分別顯示。

3.常設機構(Permanent Establishments, PE)案例(案例 1B)

國別報告視常設機構為一獨立集團成員，其收入應與總機構分別記載。惟考量國別報告無法提供同一地區國家中不同集團成員之收入金額、來源及性質等資訊，實務上可能無法得知常設機構之收入資訊。

(1)案例介紹



•本案例除以下說明外，其餘架構均與案例 1A 相同：

- IP 由 R Co 於享有租稅優惠措施所在國之 PE Y 持有。
- PE Y 將 IP 授權 Z Co 使用，且 Z Co 對國外客戶提供廣告服務。
- PE Y 之權利金所得於 Y 國免稅，於 R 國得適用分支機構免稅規定。

除了 R Co 主張適用 Z 國及 R 國租稅協定之扣繳稅款優惠上限稅率，本案例之租稅安排及經濟結果同於案例 1A。

(2)國別報告資訊

CbC Report for MNE Group										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax (paid)	Income Tax (Accrued)	Stated capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash
	Unrelated Party	Related Party	Total							
R	400		400	200	60					
Y	0	910	910	910	0.6		-	-	Low	Low
Z	1000	-	1000	50	15					
S	0	4	4	1	0.3					

Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in that Jurisdiction	Jurisdiction of organisation	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing Intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
R	R Co		x	x			x	x	x				x		
Y	R Co – Country Y PE			x											
Z	Z Co						x	x	x						
S	S Co						x								

- R Co 取得之關係人權利金於國別報告中應登載於 Y 國，並與 R 國之 R Co 分別列示。
- 就 Y 國而言，100%之利潤率、極少之所得費用、配置少數之員工及有形資產與營業活動描述(控股及 IP 管理)等相關資訊，顯示位於該國之 PE 可能為集團之現金盒(Cash-box)。
- 考量國別報告中可能無法單獨揭露常設機構之登記資本額及累計盈餘，稅務機關因而無法將該等資訊與有形資產相互比較。

(四) 移轉訂價文據及國別報告施行指導原則

1. 應申報國別報告之起始期間

跨國企業集團自 2016 年 1 月 1 日起，最晚應於其會計年度終了日起 1 年內申報國別報告，亦即首次國別報告申報日應在 2017 年 12 月 31 日前。

2. 應申報國別報告之跨國企業

除全年合併集團營收低於 7 億 5 千萬歐元(或 2015 年 1 月匯率等值幣別)之跨國企業集團外，所有跨國企業集團均應按年申報國別報告。除收入門檻豁免規定外，各國不應就國別報告之申報採用其他豁免條件，舉凡特殊產業、投資基金、非公司個體及非上市企業，皆應納入國別報告之申報範圍。

3. 取得及使用國別報告資訊應遵循之必要條件

(1) 保密性：各國應對國別報告申報資訊制訂法定保密規定，該等保密規定應符合多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、租稅協定(Bilateral Tax Conventions)及稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)等要求之國際標準，且需經稅務資訊透明及交換國際論壇(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)之檢視。相關保密規定包括資訊使用之限制及可取得相關資訊之人員規定等。

(2) 一致性：各國應致力於法令中要求所轄跨國企業集團最終母公司準備及申報國別報告，並使用 OECD 制定之國別報告標準格式。各國不應要

求跨國企業於國別報告中提供標準格式以外之資訊，或免予申報標準格式內之部分資訊。

- (3)適當使用：各國應妥適使用國別報告資訊，並承諾使用該等資訊評估高度移轉訂價風險、BEPS 相關風險及進行適當之經濟及統計分析。各國不應以國別報告之所得配置資訊，做為移轉訂價調整之依據，倘國內稅務機關進行以上調整，該國主管機關於任何相關之主管機關協議程序中，應對該項調整予以讓步。惟各國可以國別報告資料為依據，要求企業提供進一步資訊，以進行移轉訂價或其他稅務審查。

4.政府間國別報告交換機制

- (1)架構：各國應要求所轄跨國企業集團最終母公司及時申報國別報告，並將該文據資訊自動交換至跨國企業集團經營業務所在地。若最終母公司所在國稅務機關因特定原因未能提供國別報告予集團子公司所在國，集團子公司所在國可採行次要申報機制，要求子公司向當地稅務機關申報國別報告或透過代理申報機制取得國別報告。
- (2)施行措施：各國參與 OECD/G20 之 BEPS 計畫需於國內法中要求跨國企業集團最終母公司向其所在國申報國別報告，並以現行國際協定為藍本，加入國別報告自動交換之主管機關協議(Competent Authority Agreements, CAA)，以進行國別報告之交換。

(五) 保密性

1.資訊防護及保密

(1)基本事項

法律	資訊科技	違反規定	資訊交換夥伴
國內法限制使用資訊之規定	人事安排	通知資訊交換締約國	符合要求標準
限制使用工具	資訊取得及傳輸限制	中止主管機關協議	問卷評估
不當揭露資訊之罰則	資訊保護系統	罰則及國際制裁	
	資訊使用政策	調查程序	
	風險評估		
	政策/罰則		

(2)評估潛在資訊交換夥伴保密性之工作項目，包括各國承諾、交換工具之規定、依美國海外帳戶稅收遵從法 (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)訂定之保密性問卷、現行國際協議下之主管機關協議。有關資訊防護及保密之問卷，OECD 業於 2015 年 BEPS 行動計畫 13 之最終成果報告提供問卷範本供各國參考。

2. 資訊保密之重要性及必要因素

(1)重要性：納稅義務人需相信敏感性財務資訊不論在故意或過失之情形下，皆無不當揭露之情事。各國皆依循資訊交換協議進行資訊之使用及揭露，人民及政府方能對國際間之資訊交換具有信心。

(2)確保資訊保密之必要因素：

- 健全之法律及監管制度（國際協定及國內法），包括對未經授權揭露資訊之嚴厲處罰。
- 實務上可有效施行之系統及程序。
- 稅務行政中之謹慎文化。
- 將保密政策及措施納入稅務行政之所有業務。

3. 國際標準

由資訊交換系統取得之資訊應予保密，僅可於稅務訴訟中揭露相關資訊，並僅限使用於特定目的。此外，應保密之資訊包括稅務機關要求、納稅義務人及他國主管機關所提供之相關文據、通聯及背景資料等。

4. 資訊保密之除外規定

- (1)可對涉及評估、徵收、執行、起訴及上訴者或包括法院及行政機關揭露資訊。
- (2)基於租稅協定可進行交換之稅務資訊。
- (3)資訊需求一方可於要求提供資訊之主管機關文件中提供最少之資訊，以獲取需要之訊息。
- (4)法院及行政機關可於法院開庭期間或判決過程揭露相關資訊，資訊一旦公開，即可使用於其他用途。
- (5)資訊可提供予其他主管機關，如相互協議下之洗錢防制單位。

5. 人事安排及文據資料

(1)人事安排：包括新進人員之篩選、合約義務及保密宣誓、在職人員之培訓、定期適任評估及違反規定之通報、對離職人員及時終止取得機密資訊權限。

(2)文據資料

- 資料之儲存：緊鎖實體文件、以密碼及安全伺服器保護電子資料，並注意可攜式裝置之使用。
- 資料之取得：包括建築物、辦公室、文據及資料庫之安全控管。
- 資料之使用：安全之資料處理。

(3)此外，透過教育訓練、有效之處罰、立即導正及風險管理，以防止重複洩露資訊，另考量可能之刑事控訴，將可有效防止未經授權之資訊洩密。

6.安全維護手冊

該手冊闡述資訊保密之最佳實務作法，提供實用之指導原則及核對清單。該手冊為稅務機關於國內及資訊交換工具中對納稅義務人資訊保障，提供一般性指引。

7.政策之制訂

(1)法律層面：

- A.多邊稅務行政互助公約、避免雙重課稅協定第 26 條及包含自動資訊交換之稅務資訊交換協定，皆為自動資訊交換及資訊使用之保障提供法律基礎。
- B.多邊主管機關協議及雙邊主管機關協議則為資訊交換之內容及時間等細節提供規範。

(2)多邊稅務行政互助公約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）：

多邊稅務行政互助公約第 28 條規定，公約於交存核准後三個月後第一日生效，相關行政協助則於該公約生效日次年 1 月 1 日起之課稅期間生效。例如：B 國承諾 2017 年時間表，並於 2015 年 8 月 31 日批准公約，爰該公約將於 2016 年 1 月 1 日起為 B 國提供行政援助。任何 2 個或 2 個以上締約方可於未經議會批准下，相互同意就該公約提供

所屬課稅期間之行政援助提早生效。

(3) 多邊主管機關協議 (MCAA)

截至目前為止，計有 49 個地區國家簽署 MCAA，以進行國別報告之交換。該協議重點如次：

- 內容包括應交換之資訊及時間。
- 多邊架構協議將於資訊保密之法律到位及條件符合時開始運作。
- 締約雙方簽署者一旦於隨後通知交換之意願，即開始交換。
- 該協議可於預計交換當日進行簽署。
- 該協議係依據最有效率之廣泛交換途徑—多邊稅務行政互助公約第 6 條規定簽署。

該協議開放所有國家地區簽署，預期將有更多地區國家加入該協議，相關機構將制定詳細之通知程序。

(六) 歐盟之最佳實務—移轉訂價聯合論壇

1. 移轉訂價聯合論壇 (The Joint Transfer Pricing Forum, JTPF)

(1) 背景：

該論壇為一歐盟委員會專家團體，該委員會為歐盟之執行機構，主要任務為執行歐盟指令或條例或提出法律建議，其於特定領域提供指導原則，也提供歐盟各會員國合作平台。此外，該委員會亦監測各成員國是否遵循歐盟指示、條例及歐盟協定，並將違反規則納入歐盟法院裁定。

(2) 歷史：

JTPF 於 2002 年非正式設立，同年 10 月召開首次會議，2007 年 1 月 1 日正式由歐盟委員會決議正式成立，並於 2011 年及 2015 年延長任期。該論壇建議會員國就移轉訂價進行更多討論，相關討論及結果成為歐盟各國採行 OECD 移轉訂價指導原則之共同應用準則。主要目標在於降低移轉訂價之遵循成本，進一步促進徵納雙方合作，避免或消除移轉訂價造成之重複課稅。

(3) 成員及主要任務：

該論壇係由歐盟會員國各推派 1 名代表，加上企業、非官方團體、

貿易聯盟、大學等不同組織推派之 18 名代表及 1 名主席所組成。該論壇主要任務為提供企業及稅務機關共同討論構成跨境商業活動障礙等移轉訂價議題之平台、向委員會諮詢移轉訂價議題，並依循 OECD 移轉訂價指導原則尋找實務可行之解決方案。

該論壇於 OECD 移轉訂價指導原則之架構內進行討論，目的不在制訂新的指導原則，係試圖為各會員國採行移轉訂價指導原則之差異，尋找一個共同適用準則。此外，該論壇並無制定法律權利，其成果為實務施行方式，而非法規命令，惟考量其可透過委員會提出法律修訂建議，各會員國可將該論壇視為諮詢機構。

(4)主要成就

- 仲裁公約施行準則：歐盟區中涉及移轉訂價之重複課稅案件可透過仲裁解決，JTPF 為相互協議程序及仲裁程序制定適用準則（例如起始點、實務運作、透明度、納稅義務人參與、仲裁案件諮詢委員會之設立及運作）。
- 預先訂價協議指導原則：如同「仲裁公約」，JTPF 對預先訂價協議程序之架構及具體施行細節提出了指導方針。
- 集團低附加價值服務指導準則：提出集團低附加價服務之簡化措施，並成為 OECD 集團低附加價服務成果報告之基礎。
- 二次調整(secondary adjustments)報告：考量部分國家有二次調整規定，該報告旨在避免二次調整引起之雙重課稅並解決爭端。
- 補償調整報告(compensating adjustments)：各成員國於補償調整方面可能有不同的做法，該報告為該項調整提供實務解決方案，以避免雙重課稅或雙重不課稅。
- 移轉訂價文據施行準則：詳下文。

(5)目前計畫(2015-2019)

JTPF 目前工作計畫包括四項主題：

- A. 歐盟可比較對象之使用：為內部及外部可比較對象之選擇、可比較程度之差異調整、常規交易範圍之確定及泛歐洲地區可比較對象之使用等制定最佳實務做法。

- B. 歐盟評價技術之使用：於評價技術方面制定部分最佳實務做法，如鑑定不同之評價方法、優劣勢及缺陷等。
- C. 歐盟利潤分割法之使用：進一步解決利潤分割法實務運用之問題。
- D. 多邊聯合審查：加強多邊審查移轉訂價案件之功能、記錄共同程序並研究聯合審查之可行性。

2. 歐盟之移轉訂價文據施行準則(Code of Conduct of Transfer Pricing Documentation)—全球檔案及當地國檔案

(1) 移轉訂價文據施行準則

該施行準則係於 2006 年 6 月經歐盟理事會決議通過，爰歐盟會員國承諾遵循移轉訂價文據之部分原則。該決議主要目標係施行一項標準化及部分集中化之移轉訂價文據，包括全球檔案及當地國檔案格式標準化及全球檔案由集團中央層級準備、當地國檔案由集團個別成員準備之部分集中化。

移轉訂價文據施行準則要求稅務機關及納稅義務人遵循以下承諾：

- A. 會員國接受標準化及部分集中化之移轉訂價文據：各會員國無義務於國內法將全球檔案及當地國檔案納入移轉訂價文據標準，但應接受跨國企業使用該套文據標準。
- B. 會員國不會要求中小企業適用相同之移轉訂價文據規定：倘各國對以法律要求跨國企業適用移轉訂價文據標準，各會員國應考量行政成本，使中小企業適用不同標準之文據。
- C. 鼓勵跨國企業使用標準化和部分集中之移轉訂價文據，並再次強調非一項義務。
- D. 跨國企業考量使用類似移轉訂價文據表達常設機構之利潤分配。
- E. 倘跨國企業誠實遵循規定，則無罰則之適用：當跨國企業及時向稅務機關提示全球檔案及當地國檔案並誠實申報，稅務機關應避免施行罰則。

(2) 移轉訂價文據內容

- A. 全球檔案：該項文據旨在作為跨國企業集團之藍圖，並提供跨國企

業集團全面移轉訂價政策資訊。內容包括企業經營策略、跨國企業集團組織、法律及經營架構、關係企業、受控交易、執行功能及承擔風險、無形資產所有權人及集團移轉訂價政策之概述，與成本分攤協議、預先訂價協議及移轉訂價裁定等。

B.特定國家文據(Country-specific documentation)：即為當地國檔案，為全球檔案之補充文據，包含本地企業之業務資訊及受控交易資料。內容包括企業經營及策略細節說明、各國特定交易資訊、可比較程度分析、移轉訂價方法之選擇及適用、內部及外部可比較對象資訊及集團適用移轉訂價政策之描述等。

(3)跨國企業一般適用原則

- A.移轉訂價文據之使用具選擇性，但必需符合一致性。
- B.跨國企業集團一旦決定使用標準化移轉訂價文據，集團所有成員皆應適用相同原則。
- C.當稅務機關要求跨國企業提供相關文據，跨國企業集團需及時提供可用文據。

(4)稅務機關一般適用原則

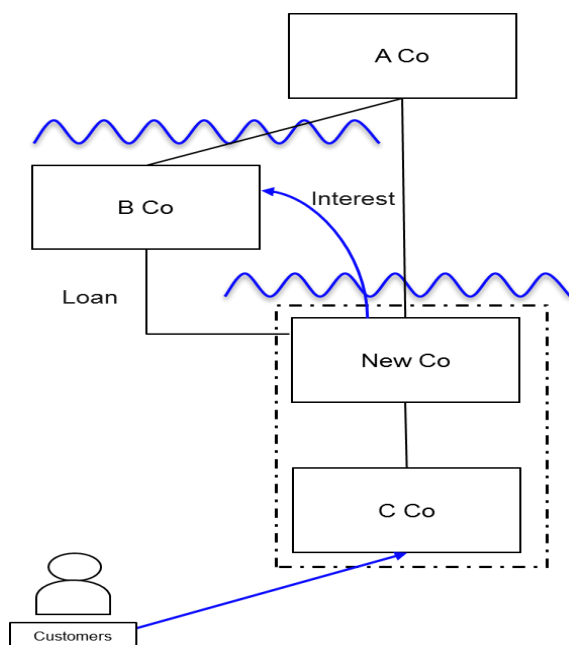
- A.稅務機關可要求額外之文據，以進行更進一步之審查。
- B.結算申報時要求提供之文據，僅以風險評估所需者為限。
- C.各會員國應接受外語文件。

(5)跨國企業及稅務機關之一般適用原則

- A.倘業務經營狀況未變，跨國企業可參照先前之文據規定。
- B.僅需記錄移轉訂價相關資訊，無需記錄與當地企業無關之交易。
- C.跨國企業可視需求準備不同型態之全球檔案，如以業務產品別區分。
- D.跨國企業可自行選擇資料保存方式，不論以紙本或電子方式保存，只要確保可符合稅務機關要求及時提供相關文據。

(七) 債務安排案例

1. 案例介紹(案例 2)



- A Co 於 C 國設立 New Co 作為一中間控股公司，並將其持有之 C Co 股份出售予 New Co。
- New Co 取得 C Co 股份之資金係向 B Co 貸款而來，且其支付予 B Co 之利息於 C 國為可減除之費用，惟 B Co 無需就取得利息收入課稅。
- New Co 與 C Co 於 C 國稅務申報採行聯結稅制。
- 雖然集團經濟情況未改變，但該項交易導致 C 國可抵稅之利息支出增加，惟 B 國並未因增加之利息收入增加相對稅收。

2. 全球檔案資訊

全球檔案包含集團財務安排描述，並涉及前期集團重大重組。稅收錯配安排可能肇因於混合個體或混合工具、低稅賦國家地區、損失或其他扣除項目及租稅優惠制度等。

3. 國別報告資訊

CbC Report for MNE Group										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax (paid)	Income Tax (Accrued)	Stated capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash
	Unrelated Party	Related Party	Total							
A	-	-	-							
B	-	Increase	Increase	Increase	-	Possible increase	-		Low	Low
C	-	-	-	Decrease	Decrease				High	High

Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in that Jurisdiction	Jurisdiction of organisation	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support	Provision of Services to unrelated parties	Paternal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
A	A Co						X	X					X		
B	B Co									X					
C	New Co												X		
	C Co						X							X	

- 相較於重組前，B 國關係人收入增加但所得稅費用並未增加，由本案例可看出錯配效果係因不同國家地區之稅制所生，非肇因於混合工具。B 國之所得稅費用、配置少量之員工人數及有形資產、營運活動顯示，B 國可能扮演集團現金盒(cash-box)角色。
- 相較於重組前，C 國收入金額未變，淨利及所得稅費用卻減少。此外，國別報告中 C 國之營運活動新增 New Co 之控股活動。

4. 當集團執行融資功能成員同時執行其他功能且有其他收入、重組導致另一關係人向該執行融資功能成員償還貸款、錯配為另一項反錯配支付之結果，可能無法輕易辨識稅基侵蝕結果。

(八) BEPS、自動資訊交換(AEOI)及資訊浪潮面臨之挑戰及機會

1. BEPS 及 AEOI

(1)簡介

近期我們可見到國際租稅議題一系列前所未有之變化，目的在對個人及企業之全球金融與稅務交易，取得更透明之資訊，並以強制性措施減少逃稅或避稅之機會。前揭強制性措施預期將產生嶄新巨量資料，稅務機關將運用相關數據，以達資訊透明預期效果。

OECD 近期主要工作之一為 BEPS 及 AEOI 或共同申報標準(Common Reporting Standard)，且仍為 OECD 之首要任務。去年 BEPS 行動計畫達成的共識為國際租稅制度之歷史性時刻。OECD 44 個會員地區國家、G20 集團國家及 10 個以上發展中國家共同制訂一項全面性措施，以解決多年來破壞公司稅制完整性之漏洞。

此外，G20 領袖於 2014 年簽署新的國際金融帳戶稅務資訊自動交

換標準(Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)，內容包括 CRS 在內之 AEOI 標準，各國將由金融機構取得資訊，並自動將非居住者相關資料交換予簽署交換條款之國家。

(2)機會及挑戰

A.機會：上述國際租稅趨勢提供各國共同推動更公平稅制之機會，其中之一係租稅之課徵應以經濟活動發生地為基礎，納稅義務人無法規避其納稅義務。

B.挑戰：

a.確保國內法之增修及租稅資訊交換協議之簽署，以及時並完整執行計畫及標準。

b.各國稅務機關採納、施行、運用及受益於 BEPS 與 AEOI 之能力各不相同，稅務機關為於有限時間完成多項工作，需投入大量資源，吸收特定領域之專家。

c.考量全球化及稅務與金融體系間更緊密之聯繫，稅務機關需由全球化角度仔細思考其行動之影響、依賴性及和可能之結果。為成功執行 BEPS 及 AEOI，需要一套全面之國內配套措施，惟須考量這些措施之全球影響性。

(3)因應挑戰之工具

A.多邊公約及協議：已有多個國家簽署自動交換國別報告之多邊主管機關協議(CbC MCAA)，以提升跨國企業之資訊透明度。CbC MCAA 可持續、迅速實施 BEPS 行動計畫 13 制定之國別報告，並確保稅務機關全面了解跨國企業之業務安排，同時確保資訊之保密及適當使用。目前業有 101 個地區國家承諾實施金融帳戶稅務資訊自動交換標準，超過 50 個地區國家將於 2017 年 9 月進行首次資訊交換，其餘地區國家將在 2018 年開始交換。CRS 資訊交換將改變國際租稅樣貌，並增加全球金融帳戶之稅務透明度。

B.包容性架構(Inclusive Framework)：OECD 於 2016 年初發布包容性架構，以協助各國施行 BEPS，旨在監測全球 BEPS 實施情形並視需要

修訂標準，並邀請所有地區國家共同加入。此將成為國際租稅領域最大且最具包容性之論壇，發展中國家可透過該論壇提出其觀點，並立於平等地位共同參與。該論壇首次會議頃於 2016 年 6 月底在日本京都舉行。

C.OECD 實施指導原則及工具手冊(toolkits)：OECD 網站另提供工具手冊、實施指南及其他資源，以協助各國稅務機關施行 BEPS 及 AEOI。

D.稅務行政論壇：稅務行政論壇(FTA)、國際稅務協會(IOTA)及美洲國家稅務主管中心(CIAT)等機構透過各式平台分享各國經驗並協助各國共同面臨挑戰。

E.能力建置：協助發展中國家建置稅務行政能力為 G20 及國際地區組織首要任務。

2.資訊內容

BEPS 及 AEOI 之施行將使巨量資料應運而生，相關資料將協助稅務機關改善風險評估、更快辨識潛在違規事項及有效使用資源，提供加強稅務行政效率之機會。但稅務機關亦將面臨取得、處理及儲存資料之技術及系統挑戰，確保資料管理安全、有效及妥適使用。

BEPS 及 AEOI 資訊含括稅務核釋、國別報告及金融帳戶資料，相關資訊並非自由財，金融機構、企業及個人為了符合這些新文據要求，花費大量之時間及資源成本，可預期將產生資料使用之問題，爰稅務機關有義務完整規劃使用相關資料。

3.有效及適當使用 BEPS 及 AEOI 資訊

(1)有效及適當使用

有效使用資料，係指組織成功使用資料以達到預期成果，在 BEPS 及 AEOI 之情形下，即意味使用相關資料改善風險評估、減少租稅規避、提升文據遵循度及限制稅基侵蝕及利潤移轉等，有效實現目標。

適當使用資料，係指組織僅將資料使用於預期及允許目的，例如依據交換及協定條款規定及 BEPS 配套措施規定之用途，且確保必須符合相關要求。

(2)資料管理計畫

步驟 1：前置作業：

- A. 國內法律架構及交換基礎確實到位。
- B. 技術及系統建置：為協助解決資訊交換之技術性問題，OECD 稅務行政論壇 (FTA) 設計並發布共同傳輸系統 (Common Transmission System, CTS)，為連接稅務機關間適用 CRS、國別報告及共同合作交流之第一項全球雙邊交換系統。CTS 之核心為數據安全，以領先同業標準對每項傳輸進行加密，由 FAT 為所有國家，尤其是發展中國家匯集資源和專門知識開發該項系統，並期待全球稅務資訊透明及交換論壇密切參與 CTS 運作，預計該系統將於 2017 年 9 月首次交換 CRS 資料時可及時參與運作。
- C. 全面運用資料之策略：稅務資料不僅為企業營運活動之投入及產出，尚應視為稅務機關之資產，透過審慎評估協助稅務行政之資料管理。

步驟 2：資料處理：

包括資料之接收、驗證、儲存及保管。由以往之 AEOI 經驗可知，僅管交換取得之資訊可能有助於稅務風險評估或審查，惟往往欠缺納稅義務人統一編號或其他識別資訊而難以使用，爰應確保制定交換程序時充分考量該項因素。此外，於設計資料處理機制時，稅務機關尚應考量蒐集資訊之質量、準確性及使用目的，以進行審查、評估並衡量整個交換程序。

步驟 3：資料使用：

由各稅務機關及學者之研究中可知，納稅義務人只有依規定應向稅務機關揭露資訊時，才會影響其稅務遵循行為。因此 CRS 之實施及國別報告資訊之交換將改變納稅義務人之行為，期望朝向好的一面，並應密切注意預期外之任何缺漏之處。

納稅義務人關切稅務機關是否使用及如何使用稅務資訊，倘稅務機關未確實使用蒐集之稅務資訊，納稅義務人違規風險將再次提升。各國如欲獲取 BEPS 和 AEOI 所提供全面且長期之

租稅利益，實有必要制定有效使用資訊之計畫。當稅務機關準備國別報告及 CRS 資料，各國可自行檢視是否有效使用自 AEOI 取得之資料？如果答案為否定，應找尋未有效使用資料之原因，俾由現況汲取經驗及教訓。

步驟 4：檢視及評估：

鑑於稅務機關、企業及納稅義務人為資訊交換投入之成本，審查及評估機制之建立至關重要。除了對 CRS 之施行、國別報告及自動交換規定之最低標準，將透過 OECD 工作小組及全球論壇進行同儕審查外，稅務機關尚應考量內部執行程序，視各國情況擬訂短、中、長期計畫。

(3) 資料管理計畫其他考量因素

在擬訂資料管理計畫時尚需考量其他因素：

- A. 人員配置需求，包括支援計劃人員應具備之技能、級別、數量及位置。
- B. 制訂編寫程序及內部控制文件，以確實引導計畫正確執行。
- C. 人員培訓與資料管理計畫之每項步驟習習相關。
- D. 利害關係人之參與亦具一定價值。
- E. 透過組織內部及外部溝通，進行教育及宣傳，以體認稅務機關致力於實施 BEPS 及 AEOI 方案。
- F. 限制資料之複製。

5. 時間表

自動資訊交換條款已開始啟動，2016 年度國別報告資料將自 2017 年開始申報，自動資訊交換之共同申報標準則自 2017 年或 2018 年啟動。

(九) 國別報告之補充施行準則

1. 跨國企業過渡性之申報選擇

- (1) 行動計畫 13 建議各國於法令明訂跨國企業應自 2016 年 1 月 1 日起按會計年度申報國別報告，惟該報告亦體認部分國家需要更多時間進行國內法修法程序。考量部分國家雖已採行國別報告規定，但未能及時自 2016 年 1 月 1 日起開始施行，當其他國家因而要求當地企業申報國

別報告，惟未提供其他替換規定免除當地企業申報義務時，集團最終母公司所在國可提供自主申報(voluntary filing)規定，意指位於其他國家之集團成員將無需另向其所在國申報國別報告。

(2)代理申報(surrogate filing)機制之要件

一旦啟動代理申報機制，集團成員即無需向其所在國申報國別報告，惟應符合下列條件：

- A.最終母公司於申報期限前已備妥其所在國依行動計畫 13 成果報告規定之國別報告；且
- B.最終母公司所在國於國別報告首次申報期限前，已有國別報告申報之法令規定(即使)；且
- C.最終母公司所在國與集團成員所在國於國別報告首次申報期限前，所簽署之合規主管機關協議(Qualifying Competent Authority Agreement)^{註2}已生效；且
- D.最終母公司所在國未向集團成員所在國通知系統性失效(systemic failure)；且
- E.已提供下列通知：
 - a.最終母公司於跨國企業集團會計年度終了前已向其所在國通知代理申報國別報告之集團成員；且
 - b.跨國企業集團成員於跨國企業集團會計年度終了前已向其所在國通知其非屬最終母公司及代理申報者，並聲明國別報告申報主體之所在國。

⇒日本、瑞士及美國皆採行與該架構一致之代理申報制度。

2.投資基金適用國別報告原則

(1)依行動計畫 13 成果報告說明，投資基金無法豁免於國別報告之適用規

^{註2} 依 OECD 國別報告施行配套規定 (Country-by-Country Reporting Implementation Package) 之國別報告立法範本第 1 條第 10 款，「合規主管機關協議」(Qualifying Competent Authority Agreement, QCAA)係指由締約國授權簽署國際協定之代表所簽署之協議，且該協議要求締約雙方自動交換國別報告。意即有效之 QCAA 需以有效之國際協定為依據而簽署。

定，因此跨國企業集團成員之認定原則，應依循合併財務報表準則，例如：

A.如會計準則規定投資個體無需合併被投資公司編製財務報表，則被投資公司未構成跨國企業之集團成員，即使投資個體對被投資公司具控制權，該原則亦適用之。

B.如會計準則規定投資個體應合併子公司編製財務報表，例如子公司對投資個體之投資活動提供相關服務，則子公司為跨國企業之集團成員。

(2) 惟當投資基金持有之公司對其他多數個體具控制權時，該公司與其他多數個體則構成跨國企業集團。

3. 合夥組織適用國別報告原則

(1) 跨國企業集團成員之認定原則，應依循合併財務報表準則。如合併財務報表準則適用於合夥組織，則合夥組織構成國別報告之集團成員。

(2) 合夥組織尚未於任何國家地區構成居住者或常設機構，則該合夥組織應於國別報告表 1 列為無國籍個體，構成集團成員之合夥人應將其合夥權列於國別報告表 1。

(3) 國別報告表 2 應將無國籍個體與其他具居住者身份之集團成員分別列示，並逐一系列個別無國籍個體。無國籍之合夥組織於表 2「成員設立登記地（如不同於居住者地）」欄位，應填列該合夥組織依法設立之國家地區。

(4) 當合夥組織為集團最終控股母公司身分且屬無國籍個體，該合夥組織應向其依法設立之國家地區申報國別報告。合夥組織之常設機構於國別報告之揭露方式，應比照其他常設機構揭露方式。

4. 匯率變動對申報門檻 7.5 億歐元之影響

國別報告申報門檻為最終母公司所在國 2015 年 1 月匯率計算 7.5 億歐元等值金額，符合該門檻金額之跨國企業集團，無需向使用不同貨幣計算門檻之國家申報國別報告。此外，使用歐元以外之貨幣計算門檻金額之國家，「無需」依匯率變動定期修正門檻金額。

(十) 移轉訂價文據之案例研討

第一階段—國別報告

1. 背景資料-Cosmos 集團的國別報告

Table 1 - Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE Group: The Cosmos Group

Fiscal Year Concerned: Year T

Currency used: million Dollari

Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							
Blackholands		2683	2683	2600	582.4	483.7	619	5475.4	15	19
Marzistan		1965	1965	40	6	6	53	34	85	320
Neptunia		3185	3185	55	18.7	18.7	176	36.3	3300	1239
Saturnia	10633		10633	232	58	58	100	174	250	1205
Urania		4258	4258	98	29.4	29.4	197	68.6	3400	1370
Venus Islands	745	823	1568	549	71.5	71.5	109	681.5	60	515
Terraland	744	0	744	34	6.9	6.9	100	2234	50	495
Thalassa	744	0	744	-24	0	0	100	0	40	490

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: The Cosmos Group															
Fiscal year concerned: Year T															
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing IP	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other
Blackholands	1. Cosmos Holding Ltd												X		
	2. Cosmos financing and Legal ltd			X				X		X					
Neptunia	1. WeathSat Ltd		X			X									
Urania	1. Comsat Ltd		X			X									
Saturnia	1. SellSat						X								
Venus Islands	1. Cosmos Integrated Services Ltd							X							
	2. Tracksat Ltd - Terraland PE								X						
Marzistan	1. Cosmos Procurement				X										
Terraland	1. Tracksat Ltd								X						
Kingdom of Thalassa	1. Tracksat Ltd - Terraland PE								X						

Table 3. Additional information

Name of the MNE Group: The Cosmos Group
Fiscal Year Concerned: Year T

其他資訊：

國別報告使用的資料源自於每個集團成員之財務報表，相關金額按以下匯率換算為 Blackholands Dollari，T 年之平均匯率：

1 Marzistan Dinero = 0.9033 Blackholands Dollari

1 Neptunia Florino = 1.3789 Blackholands Dollari

1 Saturnia Franca = 0.9373 Blackholands Dollari

1 Urania Pesato = 0.7183 Blackholands Dollari

1 Venus Islands Krano = 0.0763 Blackholands Dollari

1 Thalassa Kingi = 0.0075 Blackholands Dollari

1 Terraland Lira = 0.6826 Blackholands Dollari

2. 問題與討論

- (1) 對這份報告第一想法為何？
- (2) 報告中最引起注意之因素為何？
- (3) 國別報告中最關切之項目為何？

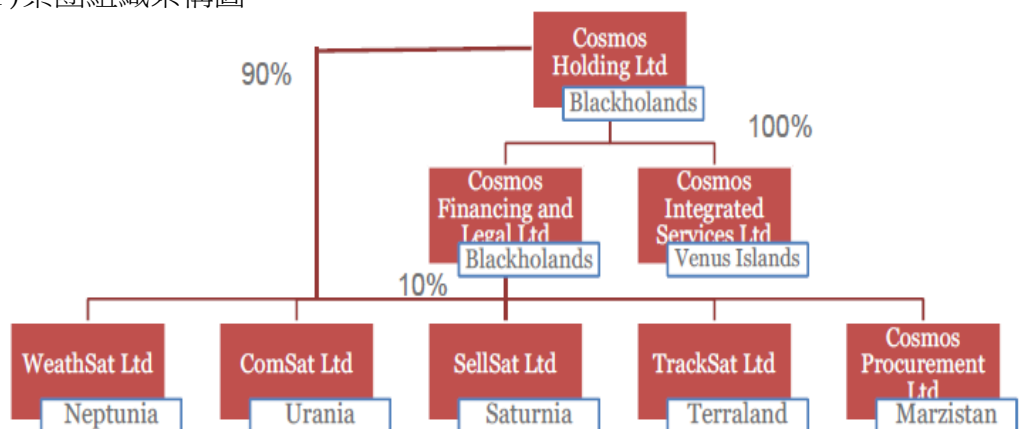
3. 分組討論：

- (1) 最直覺之想法係就國別報告中量化數據資料計算財務比率，執行功能性分析，以評估移轉訂價風險。
- (2) 國別報告主要供稅務機關評估移轉訂價、稅基侵蝕和利潤移轉風險，並用於經濟及統計分析，本案例國別報告引起注意之因素包括各租稅轄區的收入分配、稅率、應納所得稅與已納所得稅的關聯。
- (3) 自報告中的財務資訊和比率分析，發現集團在各租稅轄區的利潤與成本費用、人員及資產配置不一致，且利潤集中於集團未執行主要功能之母公司(Cosmos Holding Ltd.)與財務法務公司(Cosmos Financing and Legal Ltd.)，最關切項目為集團內部受控交易情形及是否存在高度移轉訂價風險。

第二階段—全球檔案

1. 背景資料

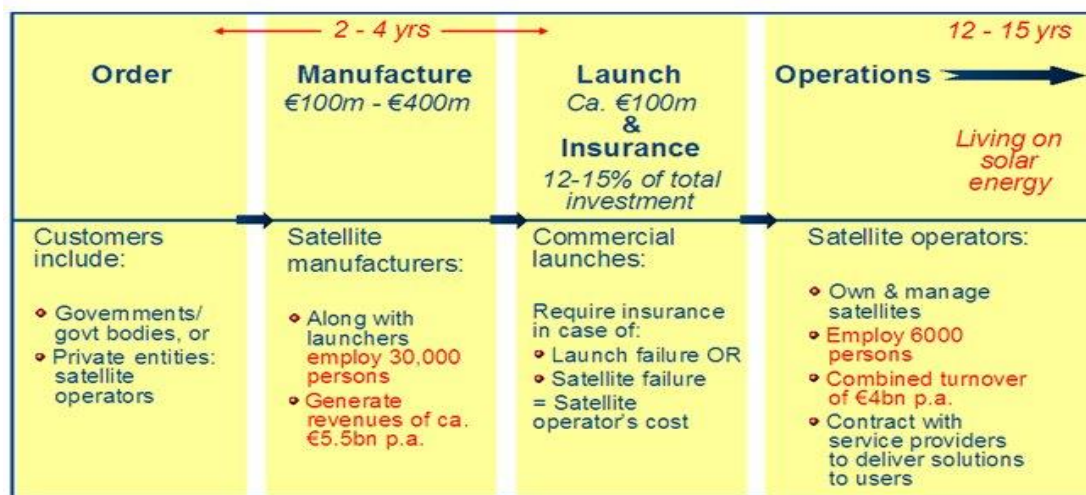
(1) 集團組織架構圖



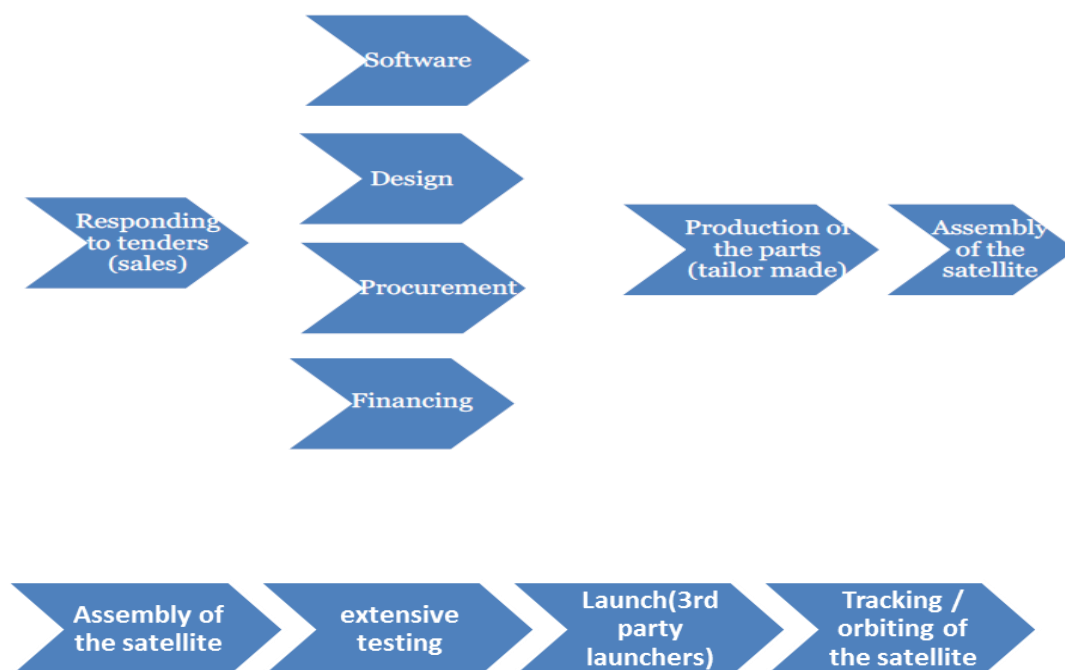
(2) 業務經營描述

A. Cosmos 集團主要從事氣象及通訊衛星之開發、製造、銷售及行銷業務。集團主要獲利動因為生產附加免費維修之氣象及通訊衛星，並持續更新衛星運作軟體及免費維修工作，而氣象及通訊衛星之生命週期

為 20 年。該集團衛星另一項資產係使用高效能太陽能電池技術，有助於減輕衛星近一半之重量，並顯著降低衛星之發射成本。全球衛星產業簡要概述如次：



B. 集團供應鏈



C. 該集團為使提升經營效率，分別開發生產氣象及通訊衛星，氣象衛星由位於 Neptunia 之 WeathSat 公司進行開發及生產，通訊衛星之開發及生產則由 Urania 之 ComSat 公司負責。雖然衛星概念似乎相同，惟二種衛星之內部功能截然不同。衛星發射後，客戶可選擇於赤道上方之人造衛星軌道或極地軌道運行，並由擁有追蹤站遍布赤道之

TrackSat 公司提供衛星追蹤服務。

D. 該集團經營理念為專業分工，其佈局由位於 Saturnia 之 SellSat 公司進行市場觀察並對衛星的生產及銷售進行投標。直接從事衛星生產及銷售之 3 個集團成員專注於技術領域發展，無需處理行政作業。位於 Blackholands 之 Cosmos Financing and Legal 公司專責法律及財務部門，負責集團所有法律及財務作業，該公司亦為集團 IP 所有者，因此負責 IP 資產之註冊、保護及侵權程序等所有管理活動。考量 IP 之開發對衛星產業之重要性，爰集中管理及保護 IP 為必要佈局。位於 Venus Islands 之 Cosmos Integrated Services 公司負責集團所有人事、會計、運輸管理等其他法律及財務外之服務。

E. 衛星生產過程需使用部分稀有昂貴材料，位於 Marzistan 之 Cosmos Procurement 公司負責採購製造衛星所需材料。此外，由於衛星製造業的資本密集特性，依集團專業分工理念，Cosmos Financing and Legal 公司負責集團之所有活動資金。

(3) 集團移轉訂價策略

A. 依交易情況按可比較分析(包括功能分析)選擇最適移轉訂價方法，WeathSat 公司、ComSat 公司、TrackSat 公司及 Cosmos Procurement 公司係採用成本基礎的交易淨利潤法，加價率為 7%~9%；SellSat 公司採用銷貨基礎的交易淨利潤法，加價率為 3.5%~4.5%，SellSat 公司擁有衛星之法定所有權，並與衛星營運商簽訂合約，故衛星之實際銷售及轉讓由 SellSat 公司執行。

B. 集團內服務訂價政策

財務及法務服務：WeathSat 公司、ComSat 公司、TrackSat 公司及 Cosmos Procurement 公司按營業額 2.5%向 Cosmos Financing and Legal 公司支付服務費。

其他一般服務：WeathSat 公司、ComSat 公司、TrackSat 公司及 Cosmos Procurement 公司按營業額 2.5%向 Cosmos Integrated Services 公司支付服務費。

SellSat 公司之財務法務及其他服務費則按其營業額 5%分別計價。

(4)集團無形資產

該集團擁有逾 25,000 項專利，集團所有無形資產皆集中於 Cosmos Financing and Legal 公司，所有研究發展皆由該公司出資，故其擁有所有無形資產之法律所有權，該集團重要無形資產內容如下：

	無形資產項目
一般衛星	太陽能電池及其裝置、迴轉儀、軟體等
氣象衛星	紅外線及光學氣象相機、多普勒及其他雷達、氣象衛星相關軟體
通訊衛星	碟形天線、中繼站及數據機、通訊衛星相關軟體

(5)集團財務融資交易

集團所有財務服務皆集中於 Cosmos Financing and Legal 公司，考量衛星生產為資本密集型產業，該集團採集中財務系統策略，以有效運用資金。

(6)功能風險分析

	WeathSat Neptunia	ComSat Urania	SellSat Saturnia	Cosmos Procurement Marzistan	TrackSat Ltd Terraland	Cosmos Integrated Services Venus Islands	Cosmos Financing and legal Blackholands	Cosmos Holding Blackholands
功能								
市場行銷及招標			X					
衛星軟體研發	X	X						
衛星外型設計	X	X						
軌道追蹤軟體					X			
必要原料採購				X				
IP 管理							X	
供應鍊管理	(X)	(X)		X				
客製化零件製造	X	X						
衛星裝配	X	X						
衛星招標測試	X	X	X					
財務活動							X	

	WeathSat Neptunia	ComSat Urania	SellSat Saturnia	Cosmos Procurement Marzistan	TrackSat Ltd Terraland	Cosmos Integrated Services Venus Islands	Cosmos Financing and legal Blackholands	Cosmos Holding Blackholands
法律諮詢							X	
經營管理等服務						X		
控股活動								X
將衛星帶入運行 軌道					X			
追蹤衛星航線					X			
所有與衛星軌道 及追蹤有關功能					X			
資產								
與 IP 相關之投標 文件、銷售功能、 軟體開發、衛星設 計、突破性發現、 追蹤及軌道軟體等							X	
生產製造設備	X	X						
採購設備				X				
測試設備	X	X	X					
地面工作站及傳 輸設備					X			
行政大樓和其他 固定資產	X	X	X	X	X	X	X	X
風險								
研究發展	X	X					X	
衛星無法運行	X	X						
法律							X	
財務							X	
投標相關風險			X				X	
採購相關風險				X				
製造及裝配相關 風險	X	X						

	WeathSat Neptunia	ComSat Urania	SellSat Saturnia	Cosmos Procurement Marzistan	TrackSat Ltd Terraland	Cosmos Integrated Services Venus Islands	Cosmos Financing and legal Blackholands	Cosmos Holding Blackholands
無功能衛星	X	X	X				X	
落出軌道之衛星					X			
遺失之衛星					X			

(7)其他資訊

- A.Blackholands 名目企業所得稅率為 10%，該國對 IP 所有權相關所得提供租稅減免。
- B. 各國名目企業所得稅率：Venus Islands12.5%、Neptunia34%、Urania30%、Saturnia25%及 Marzistan15%。
- C.TrackSat 公司總部設立於 Terraland(稅率為 20%)，該公司於 Venus Islands 及 Kingdom of Thalassa(稅率為 20%)皆有常設機構。
- D. 假設每個國家利息所得扣繳稅率為 5%、股利扣繳稅率為 10%，惟 Blackholands 就集團內部股利所得免扣繳稅款。假設該集團獲利皆全數分配予股東，且當年分配股利等於當年盈餘。集團成員支付權利金無需扣繳稅款。
- E. 每個衛星追蹤站有 40 名工作人員，從事衛星追蹤活動。

2.問題與討論

- (1)第一想法為何？
- (2)引起注意的因素為何？
- (3)國別報告及全球檔案中最關切之項目為何？
- (4)如果你是下列這些國家的稅務查核人員，依提供資訊會選擇那一個公司做為查核對象？
- (5)如果有查核對象，理由為何？

3.分組討論：

- (1)對 Cosmos 集團之全球檔案、功能分析及移轉訂價等資料第一個想法為股權單純且集中(只有單向)，因此，集團內部的策略應具高度一致性及

執行度，執行可比較分析時宜向外部尋求可比較對象較為妥適。

- (2)在全球檔案中吸引注意之要素包括集團企業的供應鏈、集團成員之主要功能、無形資產策略及所有權之歸屬、發展與移轉狀況說明及內部融資活動等。
- (3)最引起注意及討論為集團內服務提供交易，因僅提供集團內部企業，且訂價基礎（營業額）與提供服務所增加之價值無關，移轉訂價策略顯不適當，另對執行研究發展與生產製造等功能的集團成員，僅採單一的成本基礎-TNMM 移轉訂價交易方法亦有所不當。另一項關注的議題是執行研究發展功能之公司與持有專利權之公司不同，其專利權移轉價格是否符合常規交易，將是查核重點。
- (4)基於提供之資訊，將選擇 WeathSat Ltd、Comsat Ltd 或 SellSat Ltd 等公司做為查核對象。
- (5)選擇 WeathSat Ltd、Comsat Ltd 或 SellSat Ltd 等公司做為查核對象之理由為該等公司之受控交易存在較高移轉訂價風險：
 - A.集團內提供服務之交易。
 - B.權利金、管理費及保險費之給付交易。
 - C.關係企業間無形資產之移轉或使用。

(十一) 移轉訂價風險評估

落實移轉訂價法規為稅務機關重要之任務，惟考量政府資源有限，無法就涉及移轉訂價之案件全面進行審查，因此，有效之風險辨識及評估至關重要，除有助於稅務機關篩選具查核價值案件外，經風險辨識及評估後，查核重點將更明確，稅務機關可進行更有效率之查核。此外，完整之移轉訂價審查需花費大量資源，進行實地訪談、財務、經濟分析、蒐集可比較資料、了解納稅義務人業務經營方式及獲利動因，及與納稅義務人進行討論及談判等，需要擁有法律、會計、經濟及評價等多項專業知識之審查團隊投入大量時間，惟查核結果亦可能在無法透過相互協議程序取得共識情況下，浪費納稅義務人及行政資源，有效之風險評估或可避免稅務機關間不必要之爭辯。因此，近期各國特別關注移轉訂價風險評估及有效選案查核之相關措施。

為此，由 11 個 OECD 會員國及 13 個非 OECD 會員國組成之 OECD 移轉訂價全球論壇指導委員會，於 2011 年 11 月 4 月開始進行移轉訂價風險評估計畫，以制定「移轉訂價風險評估手冊」為目標，為各國提供明確且詳細之風險評估步驟。該手冊草案 2013 年 4 月預告蒐集公眾意見。

前開手冊草案內容包括移轉訂價風險評估前稅務機關應檢視之問題、產生移轉訂價風險之因素及評估指標、移轉訂價風險評估資訊來源、評估過程、加強納稅義務人參與、表格及問卷範例等，謹就相關內容說明如次：

1. 稅務機關執行移轉訂價風險評估應自行檢視之問題

- (1) 重大性：在考量納稅義務人規模及交易量下，檢視是否存在重大之受控交易？是否有進行受控交易但未計價之情事？
- (2) 是否存在可能產生移轉訂價風險之因素？如不當之所得轉移或過度之稅基侵蝕。
- (3) 個案是否有查核價值？考量查核之成本效益，權衡投入之資源及預估可補徵稅額。
- (4) 未來個案查核過程中需特別處理之議題？俾利將審查資源集中於重要議題，進行有效率之查核。

2. 產生移轉訂價風險之因素

- (1) 納稅義務人與關係企業從事可能侵蝕當地稅基之經常性的大額跨境交易，例如於大量之銷貨或進貨交易上安排小額之價格差異。
- (2) 一次性大額或複雜之交易，例如無形資產移轉或企業重組。
- (3) 納稅義務人對於移轉訂價法規之遵循度，例如未按規定備妥移轉訂價文據資料。

3. 移轉訂價風險評估指標

- (1) 獲利能力，評估指標包括毛利率（毛利/銷貨淨額）、淨利率（營業淨利/銷貨淨額）、成本淨利率（營業淨利/總成本）、費用率（營業費用/銷貨淨額）、貝里比率（毛利/營業費用）及資產淨利率（營業淨利/平均資產總額）。

A. 與同業或潛在競爭公司比較。

- B.與集團內其他關係企業或集團合併利潤比較。
 - C.經常性虧損、低獲利或低投資報酬率。
 - D.違反市場趨勢之波動。
 - E.低稅負地區有主要或不相當的收入等。
- (2)與低稅率國家或地區之關係企業進行受控交易。
 - (3)集團內服務之交易。
 - (4)權利金、管理費及保險費之給付，尤其交易對象為低稅率國家或地區之關係企業。
 - (5)行銷或採購公司未設在實際銷售產品或製造產品之國家。
 - (6)超額之負債及／或利息費用。
 - (7)關係企業間無形資產之移轉或使用。
 - (8)成本分攤協議。
 - (9)企業重組。
 - (10)移轉訂價同期文據品質。

其次，尚應進一步考量可能造成價格扭曲之非租稅因素，並審視同期移轉訂價文據資料之品質，以排除移轉訂價風險較低之案件。

4. 移轉訂價風險評估資訊來源

進行移轉訂價風險評估時，資訊之掌握至關重要，為使稅務機關能夠進行正確之評估及審查，可運用下列管道取得所需資料：

- (1)結算申報書：包括稅務結算申報書或特定資訊申報揭露之資料：如關係企業、受控交易、受控交易之性質及金額、受控交易之分段財務資訊及納稅義務人財務報表與稅務申報書之差異之說明等。
- (2)移轉訂價同期文據資料：企業綜覽、組織結構、納稅義務人財務資料與關係企業集團之合併財務報表、功能性分析及選擇之移轉訂價方法、選定之可比較對象及可比較程度分析、產業及經濟情況分析及需要之財務計劃等。
- (3)掣發予受查納稅義務人填具之問卷資料。
- (4)納稅義務人以往年度檔案及查核紀錄
- (5)與納稅義務人有關之公開資訊，包括納稅義務人網站及政府部門資料

庫資料、商業資料庫資料、新聞報導、商業雜誌資料、證券分析報告。

(6)與公司人員之實地訪談及會議紀錄。

(7)租稅協定下之資訊交換。

下表為移轉訂價風險評估資訊來源彙整表：

特徵	摘要	來源
與低稅率租稅轄區關係企業有重大交易	當與低稅率租稅轄區關係企業發生交易時，即可能將非常規訂價產生之超額利潤配置予低稅率轄區的關係企業。	稅務申報資料 同期資料
關係企業間無形資產之移轉	此類交易將增加評價之難度，尤其是無形資產具獨特性且缺乏可比較對象者。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶 專利權主管機關
企業重組	企業重組之移轉訂價相關議題於 OECD 2010 年 7 月出版之移轉訂價指導原則第 9 章中有專題說明。	稅務申報資料 同期資料 納稅義務人網站 金融帳戶 媒體報導/產業雜誌 證券分析師報告
特定類型給付	當給付利息、保險費及權利金予關係企業，卻無法反映其所增加之具體價值時，將被認為具有高度風險。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶
虧損	經常性虧損卻未企圖改善營運與財務狀況，顯示報表並沒有反映企業真實價值。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶
不良之營運成果	與同業正常營運結果不符，或營運功能與企業所在國家不符，顯示有非常規之受控交易。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶 商業數據庫 媒體報導/產業雜誌 證券分析師的報告
有效稅率	集團之有效稅率及名目稅率存在顯著差異，可能表示集團透過移轉訂價將利潤移轉至低稅率國家或地區。	同期資料 合併報表
欠缺或無文據	缺乏足資證明移轉訂價及計算交易價格	同期資料

資料	方法具可靠性之文據。	
超額負債	與可比較獨立企業相較，負債金額過高，或其負擔借款利率超過市場利率。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶

5. 移轉訂價風險評估程序及步驟

建置一個集中之風險評估團隊將確保一致性之風險評估標準，有利於經驗傳承及專業人員能力之建置，惟恐難以透過與納稅義務人之互動取得所需資訊。部分國家則透過各地方審查人員搜集風險資訊並進行初步評估，再由中央權責單位集中評估，確認具體風險事項，以進行特定之移轉訂價查核。

各國皆需擇定最適合之風險評估選案方式，惟建立風險評估過程之一致性和常規性，使所有參與風險評估人員清楚瞭解評估過程並按部就班之執行，更是重要。一般而言，風險評估過程中常見的步驟如下：

- (1) 自稅務申報資料及同期資料滙集量化數據。
- (2) 使用量化數據資料進行分析，確認具高度移轉訂價風險的交易。
- (3) 高度量化潛在風險。
- (4) 審查同期資料之量化數據及自公開來源取得之資訊。
- (5) 暫時決定是否須繼續執行。
- (6) 採取更深入之風險評估，如功能及可比較程度分析。
- (7) 對潛在風險進行更詳細之量化評估。
- (8) 與納稅義務人進行首次互動。
- (9) 準備風險評估報告草案。
- (10) 決定是否進行其他查核。
- (11) 內部審核及質量控制過程，包括審議委員會之複核等。
- (12) 準備風險評估最終報告。

6. 加強納稅義務人參與機制

考量適當之常規交易結果涉及徵納雙方判斷程度及移轉訂價審查之遵循成本，對納稅義務人而言，於結算申報前甚或進行交易前，先與稅務機關進行討論是較為明智之選擇。該類討論為徵納雙方提供先行考量

移轉訂價議題並取得妥適立場之機會。基此，部分國家已開始建立納稅義務人對於移轉訂價議題之參與機制。該項機制於具備有效資訊及關鍵人員之情況下，有助於及早解決徵納雙方之移轉訂價爭議。此外，一些國家透過這項機制減少審查過程所需之時間及爭議，並認為於稅務申報及財務報表發布前提早進行討論，納稅義務人較願意就移轉訂價爭點予以妥協。

(十二) 稅務機關施行國別報告面臨之挑戰

1. 法令架構

- (1) 國內法令及規則：各國需增修國內法之移轉訂價文據規定，納入當地國檔案、全球檔案及國別報告之規範，並明定相關罰則。
- (2) 國別報告交換之法律基礎：為使各國得以分享國別報告資訊，各國可透過多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、租稅協定 (Bilateral Tax Conventions) 及稅務資訊交換協定 (Tax Information Exchange Agreements, TIEAs) 三項模式，簽訂主管機關協議，執行國別報告之自動資訊交換。

2. 科技及系統

OECD 規劃之國別報告交換方式為電子化之自動資訊交換，各國需整合現有系統、制定自動資訊交換之政策及程序，並確保資訊之安全及保密。

3. 教育訓練

鑑於國別報告為一嶄新之移轉訂價文據，各國稅務機關採行該項規定時，應考量是否有增加額外人員及其他資源之需求。此外，各國亦需對從事資料處理、風險評估及審查工作等相關人員進行必要之教育訓練，傳遞資訊保密及妥適使用資訊之相關規定，並透過知識共享平台傳承國別報告資訊之使用經驗。

4. 風險評估

各國需考量是否建置獨立之風險評估單位、整合風險模型及文件資訊分析工具，並確保妥適使用國別報告資訊，不逾越國際規範之資訊使

用限制。

5.對外溝通

各國於施行國別報告制度前，應與產業及會計師等利害關係人進行充分溝通及討論，以取得共識，透過各項宣導及制定手冊等方式，提升納稅義務人之稅務遵循，並妥適處理其回饋意見。

6.衡量及監測

各國於施行國別報告制度後，仍需持續就該項文據之成果衡量其對移轉訂價查核之有效性，檢測資訊質量及正確性。

(十三) 共同合作遵循

各國稅務行政逐漸轉向採行共同合作計畫，以下就各階段稅務行政管理方式之進展做簡要介紹：

1.傳統之申報後處理方式(Traditional Post-Filing)

傳統之徵納雙方基本關係為納稅義務人於稅務申報時依法揭露課稅所得，自行計算應付稅額並及時繳納稅款；稅務機關之管理工具為要求納稅義務人之申報資料、取得額外資訊、確認稅額之計算及收取稅款。

(1)企業稅務申報資料

一般多要求企業於會計年度結束後 1 年左右時間，進行年度稅務申報。初期多採紙本方式申報，然後發展電子申報方式，通常有上千頁之資料。

(2)稅務機關面臨之挑戰

稅務機關通常需要大量之資源及時間辨識稅務風險及特定問題，並對稅務申報資料進行審查。因此，稅務查核通常於申報後 3 至 5 年後完成，基於稅務之落後申報及查核機制，稅務機關審查時處理之問題通常為「舊」議題，與此同時，新的稅務議題及租稅規劃卻不斷發生，爰稅務機關總是處於落後態勢。

(3)企業面臨之挑戰

就企業而言，除需等待多年才可取得稅務核定結果外，資料之保存、取得以前年度舊交易之資訊耗時且昂貴，且無法解決結算申報前稅務不確定性之問題。

(4)其他特性

此種稅務徵管方式透過審查完成之案件量及審查所需時間，相對容易估計並取得稅收。對徵納雙方而言，稅務之申報及審查為資源高度密集工作。

2. 初期之申報前處理機制(Initial Pre-Filing)

(1)2000 年代初期，為提高稅務審查之時效，加強審查人員對當前稅務問題之了解及知識，並減少稅務審查消耗之資源，稅務機關開始考量於納稅義務人稅務申報前與納稅義務人就不確定性之稅務議題達成協議。納稅義務人可於申報前取得稅務確定性，稅務機關可減少於審查「舊」議題所花費之時間，並及時發現新興稅務議題。

(2)稅務機關發展新機制

A. 預先申報協議(Pre-Filing Agreements)：亦即預先核釋(Advanced Tax Ruling)，指單一納稅義務人於稅務申報前向稅務機關揭露稅務問題，由徵納雙方共同決定如何處理並記錄於稅務申報書。

B. 預先訂價協議(Advanced Pricing Agreements)：徵納雙方於事前對交易訂價達成協議。

C. 產業疑義解析(Industry Issue Resolution)：一群代表特定產業之納稅義務人向稅務機關尋求特定議題之具體處理方法。

(3)汲取之經驗

該機制雖可在具體議題中節省部分時間，但未必減少稅務機關整體或實質耗費時間及資源。稅務機關可及早發現新興之稅務議題，試圖於問題激增前解決相關疑義，並減少申報後解決相關問題花費之時間，稅納義務人亦可及早取得稅務確定性，然而，該機制之影響僅及於稅務申報之特定問題，稅務申報之其餘部分仍需經稅務機關之審查。

3. 共同合作遵循計畫(Co-Operative Compliance)

(1)由於稅務機關於評估及辨識稅務遵循風險方面獲得額外之經驗及洞察力，其可依據風險劃分納稅義務人，區分出致力於遵守規定者及不想遵守且積極尋求規避者，並依不同遵循程度之納稅義務人制定不同之稅務遵循機制，由以往對不遵循者採取之措施(如加強查核)改為對遵循者提

供其他措施。

(2)稅務機關嘗試與最合作且透明之大型企業一起測試及試行新措施，由企業於稅務申報前揭露所有重大疑義及不確定交易，並與稅務機關共同解決相關問題。稅務申報後，稅務機關僅對申報資料進行有限之檢查，以確保其符合協議內容。

(3)共同合作遵循之基本要求為合理信任及透明度，合理信任，指基於證據及經驗所建立之信任。納稅義務人揭露之資訊不限於法律規定應提供之資訊，企業應向稅務機關提供風險評估所需之所有信息，包括稅務方面存在重大不確定性之交易或稅務機關可能認為有爭議之交易。透明度則是資訊揭露時應維持之原則。大型企業納稅義務人對於揭露及透明度之期望為當發現其與稅務機關之解釋可能存在顯著差異，致生不同之租稅效果，自願提供資訊，儘所能提供完整說明，使稅務機關理解問題之重要性，配置足夠資源以作成正確決定。

(4)共同合作遵循有利於徵納雙方之處

該項機制之施行使稅務機關可及早因應新興之租稅風險、更迅速解決問題，以避免冗長之審查過程及不必要之訴訟、按時繳納之稅款總額在無爭議之情況下增加，稅務機關得以妥適使用及配置資源，以面對更高之租稅風險。

對企業而言，除可有效管理稅務風險及合理預測稅務機關對稅務議題之立場外，提早確定租稅效果，亦有助於降低租稅風險之不確定性、更迅速解決問題，並減少冗長之書面回應及訴訟之需要。此外，減少行政作業負擔、降低稅務遵循成本及提升企業聲譽，亦有助於企業之經營。

(5)面臨之挑戰

A.效益之衡量及溝通之結果：由預估之收入及查核補徵稅額預估稅收之傳統估計方法將不適用於該項計畫，於共同合作遵循關係中，問題在發生及稅務申報前即進行討論並解決，因此無法衡量增加之稅收。稅務機關係採取之措施在於確保稅收或稅基，而非增加稅收。

B.工作流程之改變及態度：稅務機關將由處理以往年度之稅務案件，轉換為處理即時發生之稅務案件，改採預防措施解決稅務問題。

C.確保徵納雙方關係：公司間之合併或領導階層之變化可能改變納稅義務人之行為，影響其資訊公開性及透明度。因此，稅務機關需持續關注影響企業參與共同合作遵循計畫之因素，並確保徵納雙方溝通管道順暢，營造開放信任之徵納關係。

D.租稅控制：租稅控制已成為共同合作遵循計畫之關鍵特徵，應持續關注。

(6)小結

本計畫強調之重點在於，企業參與共同合作遵循計畫，不意味納稅義務人將享有不同或更有利之租稅結果。參與共同合作遵循計畫之企業需持續承諾遵循該計畫原則，否則將遭到除名。該項機制係稅務機關為有效落實租稅遵循所規劃之措施，而稅務機關規劃遵循策略之共同目標即在於確保及時收取應收取之正確稅款。

4.租稅控制框架(Tax Control Frameworks)

(1)租稅控制框架為企業內部控制系統之一部分，確保稅務申報及揭露資訊之正確性及完整性，並於共同合作遵循中扮演極為重要之角色。租稅控制框架之最終目的在於組織內建立有效、高效率及透明之稅務功能。在有效性方面，應考量是否擬訂正確之租稅政策；在效率方面，應考量是否妥適經營稅務運作及風險；在透明度方面，應考量對於稅務報表是否有適當之控制力及可靠之資訊。

(2)稅法之解釋極少成為租稅風險之來源，租稅風險多數是企業未能洞察租稅於交易中可能扮演之角色，或即使發現問題而未正確解決所引發。這通常肇因於稅務諮詢者提供不正確之信息或採取不正確之行動。而溝通是避免租稅風險之關鍵因素，確保相關人員了解問題、基本事實、解決問題需要之資源及可由何者得到相關資訊。下圖為企業各部門於企業所得稅之租稅控制框架負責之事項：

Tasks	CFO	Finance Department	Tax Department	Business
Strategy				
objectives	x	x	x	
risk approach	x	x	x	
Operations				
changes in law			x	
changes in business			x	x
aquisitions/divestments		x	x	x
financing/restructuring		x	x	
transfer pricing		x	x	
tax contingencies		x	x	x
Accounting				
tax accounting		x	x	
tax reporting	x	x	x	
Compliance				
tax return compliance		x	x	x
tax payments			x	
review of assessments		x	x	x
tax audits		x	x	x

(3) 租稅控制框架及共同合作遵循

有效之租稅控制框架對於共同合作遵循至關重要，基於明確及客觀評估下，納稅義務人有能力且願意揭露必要資訊，可被視為稅務機關基於合理信任及經驗證據，同意其參與共同合作遵循計畫。租稅控制框架之重要性，係確保納稅義務人之稅務申報及提供之資訊準確且完整，租稅控制框架需成為企業內部控制系統之一部分，以達其有效性。

(4) 有效租稅控制框架之基本要素

- A. 制定明確之租稅策略，包括集團、子集團、企業及合作夥伴間稅務之風險管理及治理安排、租稅規劃態度、可接受之租稅風險程度及與稅務機關溝通之方式等。
- B. 租稅控制框架應全面適用於企業組織，並成為其一部分。
- C. 應由董事會負責租稅控制框架之設計、施行及執行之有效性。
- D. 建立治理流程，俾辨識及管理不遵循之潛在風險。
- E. 對租稅控制框架政策及程序之遵循程度進行測試及監管。
- F. 有效之租稅控制框架可確保租稅風險獲得適當控制。

(5) 評估租稅控制框架

稅務機關需評估企業的租稅控制框架，以確保其合理性及實務依循度。首先，可請企業提供租稅控制框架之副本，要求企業管理階層解釋該框架之運作方式、內部測試方式及達成租稅控制之程度。稅務機關對

租稅控制框架進行評估及測試時，應聚焦於應控制之事項並要求提示文據、確定是否有未遵循控制事項之報告及企業不遵循該框架時應承擔之後果。OECD 之稅務審查保證測試程序指南(Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance)提供一份使用於檢視企業內部控制之測試清單供參。

(十四) 各國國別報告實務觀點

1. 英國

- (1)背景：英國稅務海關總署(HMRC)對於辨識國際租稅風險及移轉訂價審查治理，已建立良好機制。考量國別報告為一嶄新文據規定，HMRC 對於如何於風險評估過程中使用國別報告資訊，仍未見定論，刻正研議如何將國別報告納入現行作業程序。企業應於會計年度終了日起 12 個月辦理結算申報，HMRC 則於稅務申報後 12 個月內分別就大型企業(Large Business)及高所得中型企業(Wealthy and Mid-sized Business Compliance, WMBC)完成風險評估。
- (2)移轉訂價文據規定：HMRC 已建置良好之移轉訂價制度，要求企業遵循移轉訂價規定。企業應申報之文據包括帳務科目、稅額計算及結算申報書等，除國別報告外，並無其他特殊之移轉訂價文據申報規定，惟企業應保存足資證明結算申報資料正確之證明文據，原則上，英國之立法規定係遵循 OECD 移轉訂價指導原則。
- (3)國別報告風險評估方式：HMRC 對大型企業係採人工方式，逐年進行風險評估，同時使用其他額外資料劃分風險程度；對 WMBC 則採行數據分析方式進行風險評估。
- (4)罰則：未依規定申報國別報告者(不含自願申報)，處 300 英鎊罰款，每日處 60 英鎊罰款。如申報資料不正確，且申報時知情不報或申報後未依規定通知 HMRC 者，處不超過 3,000 英鎊罰款。此外，未依 HMRC 要求提供國別報告者，亦應處以罰款。
- (5)配套措施：HMRC 於 2016 年 3 月開始施行相關法令規定，2016 年起對種子人員提供教育訓練，2017 年起對實務運作小組進行更具體之訓練計畫，電子申報系統自 2017 年 6 月啟用，並規劃與納稅義務人共同進行

系統測試。

(6)實務議題：

- A. 2017 年擬修正規定，將合夥組織納入最終母公司標準。
- B. 保險集團就再保險、保險金額回復及投資基金業務，可能涉及膨脹收入提出疑義，將對「收入」範圍之定義進行討論。

2. 德國

(1)移轉訂價文據一般規定

- A. 移轉訂價交易所涉之文據規定規範於德國財政法典(The Fiscal Code of Germany)。第 90 條有關參與者合作之義務，明定共同合作納稅義務人之一般規定及移轉訂價交易涉及之文據特殊規定(第 90 條第 3 段)，納稅義務人僅於稅務機關要求時方需提供相關文據。
- B. 財政法典第 90 條第 3 段規定，稅務機關要求提供一般商業交易文據者，納稅義務人應於通知起 60 天內提供；要求提供例外商業交易文據者，應於通知起 30 天內提供。納稅義務人一旦於規定期限內提供相關文據，移轉訂價常規交易之舉證責任由稅務機關承擔；如納稅義務人未提供相關資料，前項舉證責任即移轉予納稅義務人。
- C. 納稅義務人尚未依要求提供文據，稅務機關得以合理方式推估稅基(第 162 條)，且稅務機關得不以四分位區間建立常規交易範圍方式估算，惟於雙邊及多邊談判之實務多無法接受該方式。
- D. 納稅義務人應保存其與關係企業從事受控交易之性質及內容，該規定亦適用於常設機構。此外，財政法典第 90 條第 3 段規定亦包括稅務機關特別要求之文據內容。

(2)特別規定及豁免條件

- A. 依德國利潤配置文據規定(German Regulations Regarding the Documentation of Profit Allocation)，相關文據之提示義務依企業規模有不同之規定。企業與關係企業當年度商品交易收入低於 500 萬歐元，或商品以外之交易收入低於 50 萬歐元之小型企業，得免除提示相關文據之義務。
- B. 移轉訂價文據應包括以下內容：

- a. 集團組織架構之一般資訊，如持有其他公司股權、從屬與控制關係之描述等。
- b. 關係人受控交易。
- c. 功能及風險分析。
- d. 選定移轉訂價方法及理由與依最適方法評估常規交易價格之分析等，國際資料庫之分析非必要資訊。

3. 澳洲

(1) 國際規定

國別報告係國際潮流中提升稅務資訊透明度之一環，現行國際間申報制度包括共同申報及應行注意標準(CRS)與美國外國帳戶稅收遵從法(FATCA)，國際間因維基解密(Luxleaks)及巴拿馬文件(Panama Papers)事件，開始正視資訊透明度之重要性。澳洲為 44 個已簽署 MCAA 地區或國家之一，集團合併收入達 10 億澳幣以上之澳洲跨國企業總機構計 375 家，預期應取得澳洲企業之國別報告計約 2,000 份。

(2) 澳洲之國別報告規定

A. 澳洲於 2015 年 12 月發布國別報告之法令規定，規範於所得稅審查法(Income Tax Assessment Act)815-E 章，國別報告之申報規定僅適用於重要跨國企業(Significant Global Entities, SGE)，且自 2016 年 1 月 1 日之所得年度開始適用。SGE 應於所得年度結束日起 12 個月內以電子方式向澳洲稅務局提供國別報告、全球檔案及當地國檔案，企業亦可選擇於所得稅結算申報時提示前揭文件。

B. SGE 定義如下：

- a. 跨國企業集團年度合併收入達 10 億澳幣以上之母公司及集團成員。
- b. 經委員會決定之跨國企業集團母公司或集團成員。

基此，SGE 包括母公司位於澳洲之跨國企業及母公司位於外國之跨國企業，收入門檻 10 億澳幣有別於 OECD 指導原則規定之 7.5 億歐元，3 項文據皆需以電子方式提供。

(3) 澳洲之全球檔案(Master File)規定

依行動計畫 13 之 OECD 指導原則附錄 1 內容訂定，並以電子檔案方

式提供。如跨國企業於澳洲境內有多個集團成員，可指定其中之一成員提供全球檔案。內容包括：組織架構圖、集團業務描述、集團無形資產之整體策略描述、集團內財務活動描述、集團之財務及稅務立場。

(4)澳洲之當地國檔案(Local File)規定一分为二類

A. 當地國檔案簡表

企業無該表豁免名單所列之跨境關係人交易，且符合以下條件之一者，應填列當地國檔案簡表：

- a. 跨境受控交易金額總金額未達 200 萬澳幣。
- b. 符合簡化移轉訂價文據保存(Simplified Transfer Pricing Record Keeping)要件之小型納稅義務人。
- c. 符合應保存移轉訂價文據簡化要件之重大性原則。
- d. 帳列資產負債表科目之跨境受控交易。

簡表內容包括企業組織架構、業務經營及策略之描述、企業重組及無形資產移轉之資訊、主要競爭者名單。

B. 當地國檔案

企業未符前揭要件者，應填報完整之當地國檔案。當地國檔案內容包括上開簡表及下列 A 及 B 二部分：

A 部分：所有參與跨境受控交易之澳洲企業名稱、非居住者企業名稱及國家、受控交易類型、應收付金額及收入支出金額、外匯損益、移轉訂價方法及資料、是否屬除外名單之交易。

B 部分：未包含於除外名單之重大受控交易，含括跨境受控交易適用之移轉訂價方法、是否有書面合約並已提供、契約書影本、與契約有關之其他國家預先訂價協議及核釋、澳洲企業之財務報表。

(5)豁免及除外條件

A. 當地國檔案簡表豁免名單：符合該名單所列交易之企業，無需填報當地國檔案簡表。名單內交易包括：

- a. 衍生性金融商品(如交換契約、遠期契約、期貨或選擇權等)。
- b. 商標、專利、設計、著作權或其他智慧財產權等類似資產或權利之

轉讓。

c. 上述無形資產之授權或同意使用。

d. 股本性質之跨境關係人交易。

B. 當地國檔案除外名單：符合該名單之受控交易，不具重大性，無需列報於當地檔案中之 B 部分。無需填報之交易如下：

a. 符合簡化轉讓訂價文據保存相關交易之協議：集團內服務、行政管理服務、技術服務及小額貸款等。

b. 特定員工借調合約之補償。

c. 特定低價值/風險之服務協議。

d. 特定低價值/風險之股票買賣交易合約。

e. 普通股之發行。

C. 減少提供重複性文件

a. 跨境交易計畫(International Dealings Schedule, IDS)：倘企業於所得稅結算申報時自願提示當地國檔案之 A 部分，將無需填報 IDS 之問題 2 至 17。惟當地國檔案之 B 部分仍需於所得年度結束後 12 個月內提供。

b. 其他相關合約：企業如已向稅務機關提供其他相關合約，則無需於當地國檔案中再行提示。

(6) 申報義務

A. 母公司位於澳洲之跨國企業集團：應向澳洲稅務局(ATO)申報國別報告、全球檔案及當地國檔案 3 項文據，再由 ATO 透過自動資訊交換機制將國別報告交換予其他國家地區。

B. 母公司位於澳洲境外之跨國企業集團：由境外母公司向重要跨國企業(SGE)之澳洲子公司提供全球檔案，由澳洲子公司向 ATO 申報全球檔案及當地國檔案，並透過自動資訊交換機制，由母公司所在國家地區取得國別報告。

(7) 實務議題

A. OECD 指導原則指出不應對特定產業、投資基金及非公司組織或非公開發行公司免除國別報告之申報義務，惟依澳洲法令規定，ATO 可免除

特定個體或特殊類型個體提供移轉訂價文據之義務。

- B.倘母公司已依所在國規定申報國別報告，且該國與澳洲有自動資訊交換機制，澳洲境內子公司應於當地國檔案提供母公司之名稱及所在國資訊，當 ATO 可透過交換機制取得交換之國別報告，該子公司即無提供國別報告之義務，惟 ATO 於特定情況下仍有可能要求子公司提供國別報告。
- C.如母公司於所在國無提供國別報告之義務，ATO 並不會免除其子公司應提示國別報告及(或)全球檔案之義務。
- D.如母公司所在國尚未開始施行國別報告，依個案情況，ATO 可能免除澳洲子公司提供國別報告及(或)全球檔案之義務，惟免予提供之期間以母公司所在國開始施行時間及 3 年二者較短者為限。

(十五)「移轉訂價文據及國別報告最新進展」聯合會議

該會議分別就 BEPS 行動計畫 13 之移轉訂價文據最新趨勢及韓國移轉訂價文據政策方向進行研討，有關移轉訂價文據最新趨勢之議題與前述研討會內容大致雷同，以下謹就韓國之移轉訂價文據規定簡述如次：

1.韓國新移轉訂價文據法令規定(Rules)

(1)當地國檔案(Local File)，相關規定於 2015 年提出，內容如下：

- A.施行時點：自 2016 年 1 月 1 日起開始施行。
- B.應申報主體：跨境關係人交易金額超過 500 億韓元，且營業收入超過 1,000 億韓元之韓國企業及韓國有常設機構之外國企業。
- C.應揭露資訊：組織架構、經營業務資訊、跨境關係企業受控交易及常規交易價格、財務資訊等。另將提案修正，就已簽署預先訂價協議之交易納入免予揭露範圍。
- D.申報時點：原訂於企業所得稅結算申報截止日前(即會計年度結束日後 3 個月內)提示，業修正為會計年度結束日起 12 個月內提示，惟基於正當理由，最長得展延 1 年。
- E.語言及格式：應以韓文說明並以 PDF 檔格式提供。
- F.罰則：未依限或未據實提示者，處 3,000 萬韓元罰款。

(2)全球檔案(Master File)，相關規定於 2015 年提出，內容如下：

- A. 施行時點：自 2016 年 1 月 1 日起開始施行。
- B. 應申報主體：跨境關係人交易金額超過 500 億韓元，且營業收入超過 1,000 億韓元之韓國企業及韓國有常設機構之外國企業。倘集團有 2 個以上之納稅義務人於韓國有提供全球檔案之義務，可由母公司、最接近母公司之納稅義務人或集團成員其中之一代表提供全球檔案。
- C. 集團成員範圍：依 IFRS 規定應納入合併財務報表之所有企業，倘跨國企業集團經營 2 個以上之業務部門，全球檔案可依業務部門別分別編製；倘跨國企業集團係由控股公司所控制，且各子公司經營不同業務，可按子公司分別編製全球檔案。
- D. 應揭露資訊：組織架構、業務描述、無形資產及財務活動等。
- E. 申報時點：原訂於企業所得稅結算申報截止日前(即會計年度結束日後 3 個月內)提示，業修正為會計年度結束日起 12 個月內提示，惟基於正當理由，最長得展延 1 年。
- F. 語言及格式：應以韓文說明並以 PDF 檔格式提供，以英文提供者，應於 1 個月內翻譯為韓文。
- G. 罰則：未依限或未據實提示者，處 3,000 萬韓元罰款。
- (3) 國別報告(Country-by-Country Report)，相關規定於 2016 年提出，內容如下：
- A. 施行時點：自 2016 年度開始施行。
- B. 應申報主體：
- a. 跨國企業集團合併收入超過 1 兆元韓元之韓國最終母公司。
 - b. 韓國子公司：倘最終母公司於所在國無申報國別報告之義務或未簽署國別報告多邊主管機關協議(MCAA)，則由跨國企業集團之韓國子公司提供國別報告。
- C. 應揭露資訊：集團於各國之所得、稅捐及營業活動之配置、集團成員明細、主要營業活動及雇用員工人數等。
- D. 申報時點：會計年度結束日起 12 個月內提示，惟基於正當理由，最長得展延 1 年。
- E. 罰則：未依限或未據實提示者，處 3,000 萬韓元罰款。

F.韓國已於 2016 年 6 月 30 日簽署 MCAA，自 2018 年度起，將可與加入 MCAA 之其他國家交換國別報告。

2.韓國移轉訂價文據準則(Guidelines)

該準則由韓國稅務局、會計師事務所及律師事務所共同合作，為當地國檔案及全球檔案提供細節解釋及案例，並修改之前發布之當地國檔案及全球檔案範本。

(1)當地國檔案(Local File)

原則上，於現行移轉訂價報告及跨境交易報告之文據規定取得平衡。有關企業經營及策略部分，應按產品別揭露銷貨數量及銷貨對象等資訊；有關受控交易部分，貨物交易金額達 10 億韓元以上或服務及利息等其他交易金額達 2 億元以上者，符合重大性門檻，應提示當地國檔案；有關財務交易(包含保證交易)部分，應準備所有細項資料；有關可比較未受控交易資料部分，應使用交易當年度或以前年度之財務資料。

(2)全球檔案(Master File)

原則上，無需列出所有交易細節，內容包括銷售金額占集團 5%以上之產品及服務(不包括集團間之受控交易金額)及授權合約與成本分攤協議之明細等。

3.未來規劃

韓國稅務局規劃修正移轉訂價文據準則(Guidelines)，相關草案已置於稅務局網站，預計 2017 年 3 月進行公眾諮詢，並於 2017 年發布修正內容。此外，亦將建置國別報告之線上申報及跨國交換系統。

肆、心得與建議

隨著企業邁向全球化，跨國商業活動日益頻繁，企業於國際化經營中，伴隨著全球價值鏈之串聯及經濟之數位化，加上各國不同之經濟環境及稅務法規，及國際租稅制度無法即時配合跨國企業全球化之營運模式，以致造成各國稅基侵蝕及企業之利潤移轉。為因應該項挑戰，OECD 分別於 102 年 2 月 12 日及同年 7 月 19 日發布 BEPS 報告及 15 項 BEPS 行動計畫，並明定各項行動計畫之期程，提供各國政府修訂國內及國際稅制之參考。

OECD 於 103 年 9 月至 104 年 10 月就行動計畫 13「重新檢視移轉訂價文據」發布 3 份成果報告及 1 份最終報告，為移轉訂價文據規範嶄新之三層文據具體架構及施行規定，並陸續於 105 年 3 月 22 日及同年 8 月 16 日發布國別報告電子申報交換 XML 格式及國別報告施行指導原則。隨著持續之商業全球化，各國逐漸開始進行移轉訂價之立法及規則之制定，為維護移轉訂價之適用性，移轉訂價文據之要求為各國落實移轉訂價制度之重要一環。

企業跨境營運衍生之國際租稅議題需仰賴各國稅務機關緊密合作，隨著 BEPS 行動計畫最終成果報告之發布，各項行動計畫所提之建議莫不強調跨政府合作的必要性及重要性。此次研討會除簡介移轉訂價新文據及國別報告之配套措施外，並對使用移轉訂價文據資訊，以風險評估為目的，予以說明並進行案例討論，期許各國加速國內立法進度，並鼓勵各國加入國別報告之多邊主管機關協議 (MCAA)，以進行國別報告之自動資訊交換，俾有效提升課稅資訊透明度並適度減輕納稅義務人之依從成本。爰就此次參加研討會心得對我國未來國際稅制發展及人才培訓提出以下建議：

(一) 參酌 BEPS 成果報告建議，評估修正我國移轉訂價文據規定之可行性

OECD 發布之移轉訂價文據規範，係經過多次研討會、專題討論及公開徵詢非會員國、學術、非政府組織、跨國企業、律師及會計師之意見，綜整各界評論之成果，內容極具實務參考價值，且各國均採標準化之移轉訂價文據架構，將有效減少跨國企業移轉訂價文據之遵循成本。考量近期各國紛紛發布採行 OECD 移轉訂價文據新規範，為因應國際發展趨勢，我國

宜通盤審視我國現行移轉訂價文據規定，評估納入移轉訂價三層架構文據之可行性。

(二) 積極參與各類國際租稅研討會議，增加國際交流機會

透過國際會議的參與，與各國稅務官員及專家學者交流稅務經驗，不但能提升我國國際能見度、瞭解國際租稅議題最新發展趨勢及各國稅務政策，並可學習先進國家查核技術，促進國際租稅交流，拓展租稅外交，爰宜持續派員參與，俾利相關業務同仁培養宏觀之國際租稅視野。

(三) 培養國際租稅之專業人力資源

為隨時掌握國際租稅發展資訊，國際租稅專業人員需具備良好之外語能力、專業之國際租稅法令及豐富之實務查核經驗，爰建議財政部財政人員之英語訓練課程以專業英語為主，生活英語為輔，以財政部所管業務為主軸，開設專業英語訓練課程(如國際租稅)，並賡續開設跨國企業案件查核法令及實務課程，由現職或將從事相關業務之同仁為主要參訓人員，以落實適才適用，確實培養國際租稅專業人員。