

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與
韓國政策中心 106 年舉辦
「BEPS 最低標準」研討會報告

服務機關：財政部南區國稅局

姓名職稱：稅務員 侯旭娟

派赴國家：韓國

出國期間：106 年 4 月 16 日至 23 日

報告日期：106 年 7 月 10 日

摘要

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）為解決國際租稅避稅行為，前於 2015 年 10 月發布「稅基侵蝕及利潤移轉（以下簡稱 BEPS）」15 項行動計畫之最終報告，現已進入後續落實執行 BEPS 行動計畫的階段。

本次研討會議於 2017 年 4 月 17 日至 22 日於韓國首爾舉行，研討議題為「執行 BEPS 行動計畫 1 之最低標準」(Implementing BEPS 1 Minimum Standards)。研討會之主要目的，為研討 BEPS 行動計畫之最低標準的有效實施。邀請三位 OECD 專家擔任講座，由講座解析執行 BEPS 行動計畫之最低標準要求，並透過各國代表提出意見討論，幫助會議參與者瞭解前揭議題。

本篇報告係進修人員參據課程相關內容，研析 4 項行動計畫之最低標準做深入說明，搭配 OECD 會員國專家分就其參與 BEPS 行動計畫之施行現況、因應作法及配合進度進行報告，另也紀錄本次研討會較為重要之案例討論及適用情形；最後，分享本次進修之心得並提出建議。

目錄

壹、目的.....	1
貳、與會人員及議程.....	4
參、議題內容摘錄.....	5
一、 BEPS 計畫之最低標準簡介	5
(一) BEPS 計畫之綜覽.....	5
(二) BEPS 行動方案之成果及最新發展.....	7
(三) 包容性架構與最低標準.....	10
二、 BEPS Action 13 國別報告	13
(一) 國別報告之最低標準.....	13
(二) 日本施行現況.....	16
(三) 澳洲施行現況.....	16
(四) 個案研討-國別報告運用案例.....	17
三、 BEPS Action 14 爭議解決機制	25
(一) 爭議解決機制之最低標準.....	25
(二) 澳洲施行現況.....	26
(三) 個案研析-爭議解決機制之案例.....	28
四、 BEPS Action 6 防止濫用租稅協定	29
(一) 防止濫用租稅協定之最低標準.....	29
(二) 澳洲施行現況.....	31
(三) 個案研析-防止濫用租稅協定之案例.....	31
五、 BEPS Action 5 有效打擊有害租稅競爭	32
(一) 有效打擊有害租稅競爭之最低標準.....	32
(二) 澳洲施行現況.....	35

(三) 個案研析-有效打擊有害租稅競爭之案例	36
肆、心得及建議	37
一、即時蒐集國際租稅變動趨勢資訊	37
二、積極參與各類國際租稅事務，增加國際交流機會	37
三、國際租稅專業人力資源之培養與運用	38
伍、附錄	39
一、國別報告運用案例資料	39
二、爭議解決機制之案例	53
三、防止濫用租稅協定之案例	54
四、有效打擊有害租稅競爭之案例	55

壹、目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）自 1961 年成立以來，提供各國政府合作的平台，利用其廣泛的訊息資訊及論壇框架，幫助 35 個會員國及各國政府交流經濟發展經驗，協調解決共同問題的辦法。在這個論壇框架下，各國政府可以達成沒有約束性的建議（soft law）或是有約束性的條約(treaty)，這些文件對國際經濟和貿易環境的改善具有強大的推動力。過去數十年裡，OECD 成功解決了一系列經濟、社會和環境問題，因此也更加重了其在商業、貿易組合和其他有代表性的國際社會階層之間的樞紐作用。例如 OECD 制定的租稅協定範本及跨國交易之移轉訂價準則，就為國際間的稅務談判，制定了有重大影響力的標準。

OECD 為一實質運作之國際機構，總部設於法國巴黎，以各國領袖議會(Council)、專門委員會(Committees)及秘書處(Secretariat)運作 OECD 任務。財政事務委員會(Committee on Fiscal Affairs)是由 OECD 之租稅政策專家及各國稅務行政專家組成的專業技術機構，以工作小組和論壇的方式，研議且執行租稅之國內法及國際法的各種相關議題，建置 OECD 會員國稅務統計資料，並且積極與非會員經濟體合作，提升非會員經濟體對於國際租稅準則的認知與互動互助。OECD 韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre) 由韓國政府與 OECD 聯合設立，致力於成為亞太區域國家與 OECD 之間的橋樑，其稅務部門(Tax Programme)每年與 OECD 合作舉辦國際租稅研討會，提供分享先進之國際租稅政策的機會，也邀請亞太區域之會員國與非會員國經濟體之政府官員，參與交流稅務行政知識、經驗及最佳實務的討論。為瞭解當前國際間租稅議題及其發展趨勢，以利我國租稅相關業務之推動及政策擬定，並加強我國與國際組織及與會國家之實質交流合作，我國每年均應邀指派代表參加此國際租稅研討會。

本年度 OECD 循例邀請我國派員參加 106 年 OECD 多邊稅務中心於韓國政策中心舉辦之國際租稅研討會，今年的研討主題包括「租稅政策分析與稅收統計」、「執行稅基侵蝕及利潤移轉 (以下簡稱 BEPS)行動計畫 1 之最低標準」、「國際租稅規避

及 BEPS 因應措施」、「大型企業稅務管理最新發展」、「礦業可比較性的工具包」、「進階租稅協定」及「移轉訂價之爭端解決及反制」等 7 項議題。本次參加之研討會於 2017 年 4 月 17 日至 22 日於韓國首爾舉行，研討議題為「執行 BEPS 行動計畫 1 之最低標準」(Implementing BEPS 1 Minimum Standards)。研討會之主要目的，為研討 BEPS 行動計畫之最低標準的有效實施。

此議題源自於 OECD 正在執行的 BEPS 行動計畫。為解決近年來盛行的國際租稅規劃避稅行為所造成的各國財政稅收受到侵蝕並影響企業間租稅公平競爭之情況，OECD 前於 2013 年 7 月發布「稅基侵蝕及利潤移轉」15 項行動計畫 (BEPS Action Plan)，並於 2015 年 10 月發布此計畫的最終報告(Final Report)，提供各國政府修訂國內稅制及修正租稅協定稅約範本的建議及方法，期減少各國稅基侵蝕及稅收流失。為使經濟利益殊異的各國，能採取同盟一致的行動，方能有效對抗 BEPS 行為，OECD 必須制定新的遊戲規則，BEPS 行動計畫的最終報告，已經 OECD 和 20 國集團(Group of Twenty，簡稱 G20)各國領袖簽署支持。OECD 利用 BEPS 計畫協調國際租稅規範的一致性，藉由形成多元的政府組織網絡，例如：使各國加入多邊協議(multilateral instrument)以及採取包容性架構(inclusive framework)使非會員國家及組織也加入執行 BEPS 計畫，並另採用各種策略方法，例如：金融及稅務資訊交換(information exchange)、同儕國家相互審核(peer review)、BEPS 最低應達標準(minimum standard)等，期望能經由各國的有效合作，減少國際租稅制度之漏洞，破解跨國企業集團在全球製造出的經濟及租稅不公平問題，且確保 BEPS 行動計畫的最終成果。

本次研討會關於「執行 BEPS 行動計畫 1 之最低標準」能否有效實施之討論，與最低標準的規範內容及參與實施 BEPS 行動計畫的包容性架構內之各成員國的行為有關係。OECD 提出的包容性架構，鼓勵 OECD 成員國、非 OECD 成員國、非 G20 會員國家及租稅管轄區參與實施 BEPS 方案，惟需承諾執行 4 項最低標準及更新現有標準。BEPS 行動計畫中採用最低標準的包括：打擊有害的租稅慣例實務(計畫 5)、防止濫用租稅協定(計畫 6)、確保施行移轉訂價文據及國別報告(計畫 13)、以及提升稅務機關解決跨境稅務爭議的效率(計畫 14)。本次研討

會除就最低標準相關之各項 BEPS 計畫做深入說明，也搭配 OECD 會員國專家分就其參與 BEPS 行動計劃之施行現況進行報告，並藉此了解與會各國(不論是否已加入包容性架構)對於 BEPS 計畫的意見、因應作法及配合進度。

貳、與會人員及議程

本次會議邀請三位專家擔任相關議題之講座，分別是加拿大籍 Mr. Kevin Shoom (Senior Advisor, OECD)、澳洲籍 Mr. John Topham Abrahamson (Director, International Tax Structuring, Australian Tax Office)及日本籍 Mr. Masato Yamamoto (Senior Advisor, Mutual Agreement Procedures, National Tax Agency)，由 OECD 講座解析最低標準相關之 BEPS 行動計畫內容，並由日本及澳洲講座說明兩國施行最低標準之現況，幫助會議參與者瞭解本項議題。

本次會議邀請亞太地區國家財政部或稅務局負責起草立法的決策者、負責實施 BEPS 最低標準的高級管理人員及負責國際租稅業務官員與會。除了 3 位專家及地主國韓國（3 名）為 OECD 會員國外，其他國家均為非會員國經濟體代表，計有不丹（2 名）、中華民國（1 名）、香港（2 名）、印度（2 名）、印尼（2 名）、馬爾地夫（2 名）、中國大陸（2 名）、斯里蘭卡（2 名）、泰國（3 名）、越南（2 名），共計 14 個國家或地區、26 位代表與會參與討論。

研討會之議程安排，首先簡介 OECD 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 BEPS 計畫與開發中國家之關係、面臨之挑戰、協助工具、OECD 發布之國際最低標準、共同合作遵循之持續施行原則等各項議題逐一介紹。主講人再就最低標準相關之各項 BEPS 計畫分別做深入說明，搭配 OECD 會員國專家分就其施行現況及實務觀點進行報告，並隨時就相關議題，詢問各國與會人員意見，了解各國作法及進度。為深入探討最低標準之施行實務，並將與會人員分組進行案例研討，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經驗交流。其間，關於最低標準的討論也涵蓋某些國家沒有採取行動造成負面外溢效應的情況。

參、議題內容摘錄

一、 BEPS計畫之最低標準簡介

(一) BEPS 計畫之綜覽

近年來，區域經濟整合加速，為世界各國帶來經濟成長、增加就業並加速科技及技術創新，跨國企業(MNEs)的全球化營運模式與跨境組織分工效率，更推進了經濟全球化的發展趨勢。由於各國資源、社會背景與經濟策略上的差異，造成了各國租稅制度上的差異，跨國企業可以運用各種租稅策略及稅務安排，利用各國租稅制度差異進行激進的租稅規劃，將企業利潤由高稅負國家移轉至低稅負和免稅國家，以節省企業成本。對各國政府及人民來說，跨國與外資企業促進了國家經濟發展，但若企業採行激進的租稅規劃或隱藏獲利，也會侵蝕各國財政稅收；勞務所得的租稅負擔高於不流汗的資本利得的結果，影響跨國企業與在地企業之間的公平競爭，也造成社會不安定。

OECD 於 2013 年 2 月發布稅基侵蝕與利潤移轉之診斷報告(Addressing BEPS)，開始展開主導對抗 BEPS 行為的廣泛性國際租稅計畫。OECD 財政事務委員會於 2013 年 6 月通過 BEPS 行動計畫(BEPS Action Plan)，並經各國領袖會議的肯定支持。為處理各國稅收流失及稅收公平性的共同議題，BEPS 計畫必須解決五大類的問題：

1. 數位經濟時代的租稅挑戰(Digital Economy)；
2. 各國企業所得稅制的協調一致性(Coherence)；
3. 依交易經濟實質課稅的調整(Substance)；
4. 租稅資訊的透明度、確定性及可預測性(Transparency)；
5. 發展多邊工具促進計畫實施(Multilateral Instrument)。

2015 年 10 月 OECD 發布此計畫的 15 個行動方案最終報告(BEPS Final Report Package)：

1. 數位經濟時代之租稅挑戰(Address the tax challenges of the digital economy)

2. 消除混合錯配安排之影響(Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements)
3. 強化受控外國公司之應用(Strengthen CFC rules)
4. 減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕(Limit base erosion via interest deductions and other financial payments)
5. 有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量(Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance)
6. 防止租稅協定之濫用(Prevent treaty abuse)
7. 防止人為規避常設機構之構成(Prevent the artificial avoidance of PE status)
8. 確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation-Intangibles)
9. 確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation-Risks and capital)
10. 確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation-Other high-risk transactions)
11. 蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫之方法(Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it)
12. 要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃(Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements)
13. 重新檢視移轉訂價文據(Re-examine transfer pricing documentation)
14. 提升爭議解決機制之效率(Make dispute resolution mechanisms more effective)
15. 建立執行相關計畫之多邊工具(Develop a multilateral instrument)

15 個行動方案報告中，屬於處理協調一致性問題者為方案 2、3、4、5；屬於處理經濟實質性問題者為方案 6、7、8、9、10；屬於處理資訊透明性問題者為方案 11、12、13、14，搭配方案 1 及 15 分別提出數位經濟及多邊工具建議，藉由採行最低標準並重新強化的準則，建立租稅的最佳實務。涉及本研討會議題之最低標準要求的有方案 5、6、13、14。

(二) BEPS 行動方案之成果及最新發展

1. 數位經濟時代之租稅挑戰

行動方案 1 的成果為一分析性報告，雖然不可能提供完全圍堵對策，但已揭露出數位經濟所造成的 BEPS 問題及跨境租稅所面臨的挑戰。數位經濟所造成的 BEPS 問題並非特殊的 BEPS 挑戰，其解決對策已揭諸於行動方案 3、7、8-10 之中。而跨境租稅的挑戰，例如跨境活動與所得之關聯性(nexus)、資訊文據、所得性質分類差異(income characterization)等，間接對策可以使用目的地原則(destination principle)加上徵收機制(collection mechanism)；直接對策的選項包含：具備重要的經濟實質(significant economic presence)、扣繳數位交易稅(withholding tax on digital transactions)及均衡課稅(equalization levy)

目前，OECD 仍持續監看數位經濟之發展，並且考量發展前述對策選項的可能方向。

2. 消除混合錯配安排之影響

混合錯配安排是跨國企業集團利用各國稅制對於金融工具或企業個體型態的課稅規定差異（一國規定課稅，惟另一國不課稅之法規落差），藉由對該混合個體、混合金融工具之操縱安排，進行租稅套利規劃，以達到雙重減免稅或稅負減少的租稅效果（即產生租稅錯配利益）。解決對策為：連結交易安排的法律規則與租稅結果以消除混和錯配效果、該規則應自動適用於所有國家及所有形式的混

合錯配安排、制定規則與詳細的指引以確保一致協調並避免雙重課稅、限制適用範圍以確保規則已切中重點且可執行。

3. 強化受控外國公司之應用

行動方案 3 建議設計有效的受控外國公司法則，其基礎為：定義受控外國公司、受控外國公司減免的門檻、定義受控外國公司的所得、計算所得的方法、分配所得的方法、避免雙重課稅的方法。

4. 減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕

反資本稀釋法則為一常見的方法，用以限制因過多的利息費用所造成的稅基侵蝕。一般的固定比率限制法則會設定限額，限制淨利息支出費用不能超過未減除利息支出之稅前課稅所得(EBITDA)的 10%-30%，其他選項對策還包括：以集團給付第三方之淨利息費用比率做為集團個別成員利息費用減除之限額、股份限制(equity escape)比率、利息前抵法或最低門檻法。

5. 有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量

「打擊有害租稅競爭論壇(Forum on Harmful Tax Practices, 以下簡稱 FHTP)」對於工作行動方案 5 的第一項產出對策，聚焦於以下 3 結論：租稅優惠制度之適用應以具有實質性活動為限、對涉及租稅優惠之相關核釋進行強制性自發式資訊交換以提升租稅資訊透明度、完成對會員國及相關國家租稅優惠制度之審議。其第二項對策為擴大非會員國家參與之策略。第三項則為進行對現行架構修訂或補充。

6. 防止租稅協定之濫用

行動方案 6 為一強化表述，強調協定國締約的共同意圖，係在不創造濫用租稅協定機會的情況下避免雙重課稅，並且建議採用一般反濫用租稅協定法則(主要目的測試，Principal purpose test)、可處理導管安排之機制的受益法則(利益限制法則，LOB rule)或以上 2 法則同時使用。

7. 防止人為規避常設機構之構成

行動計畫 7 揭露了避免常設機構被課稅的不當技巧，包括利用代理商條款(Commissionaires Article 5.5)、準備與輔助性質條款(Preparatory or Auxiliary activities and fragmentation Article 5.4)或分割合約條款(Splitting up of contract Article 5.3)等安排。其對策為重新給予常設機構公正的定義。

8. 確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致

9. 確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致

10. 確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致

以上三項的最終報告整合為改寫移轉訂價指引準則及關鍵原則，包括：須以正確勾勒出的實際交易為基礎、僅擁有法律所有權不必然產生利潤、僅提供資金則僅會有無風險的財務報酬、預期與實際獲得利潤之間的差異是依據承擔的風險與提供的功能而分配的、資訊不對稱及缺乏透明度的問題(含難以評價的無形資產、大宗商品及服務)。

11. 蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫之方法

行動計畫 11 是一個新的企業所得稅統計，重新調整校正了統計分析工具及 BEPS 指標，並將產出定期的預估稅收影響數報告以監控 BEPS 對策產生的效果。改善後的企業所得稅統計也會聚焦於跨國企業集團資料，以及與 BEPS 相關的非稅務資訊(包含直接投資及無形資產投資)。未來將會需要更多關於跨國企業集團的研究，例如稅務機關與學術界協力的研究。

12. 要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃

強制揭露法則要求納稅人或稅務相關專業人員必須報告特定的交易資訊，此資訊可能會超過計算申報稅額所需的資料。

行動方案 12 並非應遵循的最低標準，但提供 3 項重要建議予希望採用此法則的國家：為特殊風險及個別國家之需要制定彈性法則的

框架、針對國際租稅規劃的特殊法則建議、使用 JITSIC 網絡作為國際平台以加強資訊分享。

13. 重新檢視移轉訂價文據

行動方案 13 為移轉訂價三層文據之具體架構及施行建議，提供各國政府做為修訂國內及國際稅制之參考。

企業主檔 (Master File) 為標準化的跨國企業集團之背景資料。當地國檔案 (Local File) 可作為分析納稅人實質交易的移轉訂價依從程度。國別報告 (Country-by-Country Reporting) 含有與跨國集團所得、已納稅額、集團內經濟活動的地理位置指標等在全球分配情形的特定資訊。

14. 提升爭議解決機制之效率

行動計畫 14 的目標是確保與租稅協定義務相關的相互協議機制 (MAP) 能被完全誠信地 (in good faith) 且即時地 (timely manner) 執行，確保行政程序的執行能夠促進防止和即時地解決協定相關爭議，確保納稅人在合法的情況下能夠使用相互協議機制。

15. 建立執行相關計畫之多邊工具

行動計畫 15 研究使用一個多邊工具修改雙邊租稅協定的可行性。與租稅協定相關的 BEPS 對策有行動方案 2、6、7、14，若要採行 BEPS 方案，則與這些方案相關的雙邊租稅協定均須作協議修改，將耗時費力。

(三) 包容性架構與最低標準

OECD 的策略是加強與開發中國家合作，合作範圍包括：直接參與、區域網絡會議及協助建立開發中國家的能力強度。2014 年起，已有 17 個非 OECD 國家且非 G-20 國家參加 OECD 財政事務委員會。將近 60 個國家參加了 2015 年在非洲、亞太地區、東歐中亞及拉丁美洲舉辦的區域會議。

為促進 BEPS 之參與，G-20 國家領袖 2015 年 11 月於 Antalya 簽署的宣

言中，強調鼓勵所有國家(包含開發中國家)都參與執行 BEPS 計畫的重要性，並要求 OECD 應於 2016 年起建立包容性架構，讓有興趣參與 BEPS 計畫的非 G-20 國家或租稅管轄領域，都能夠平等地參與 BEPS 計畫(equal footing)。

包容性架構的目標是使所有參與國家都能參加 BEPS 相關議題的標準設定過程，相對的，參與成員也有必須執行 BEPS 計畫內容的義務，包括必須執行且達到 BEPS 最低標準的要求。有興趣執行 BEPS 計畫的國家可以申請加入包容性架構，成員間可取得平等地位。

包容性架構成員國的第一次會議於 2016 年 6 月 30 日至 7 月 1 日舉行，第二次會議於 2017 年 1 月 26 日至 27 日舉行，有 80 多個國家參加，2017 年 4 月 4 日的第三次會議已有 96 個參與國，第 4 次會議於 2017 年 6 月 21 日至 22 日於荷蘭舉行。統計參與國中，37%為 OECD 國家、8%為 G-20 國家、55%為其他國家。

OECD 對參與包容性架構成員國提供實務的協助工具及建立成員國家能力強度的協助。實務工具包有各種租稅國內法及租稅協定相關實務議題的工具包、出版品，並提供線上學習模式，建立能力強度採雙邊法(Bilateral approaches)的方法有：

1. 雙邊國家計畫(Bilateral country programmes)

主要為移轉訂價及相關 BEPS 計畫，與 EC、ATF、WBG 合作依國家之需求提供，對於立法改變、組織安排及增加稅收有重大影響。

2. 無國界稅務稽查員(Tax inspectors without borders(TIWB))

為 OECD 與 UNPD 的合作，執行同儕國家間的專家佈署，提供真實稅務審查個案的實務協助，主要關注於國際租稅議題與一般直接稅與間接稅的審查實務。

3. 配對計畫(Twinning programmes)

為加強新成員能有有效參與包容性架構的能力，新受益的參與成員(New beneficiary partners)將會與有經驗的成員(experienced partners)配

對(be paired)，OECD 則在有供需國家之間當配對媒介。

4. 稅務官訓練員的培訓(Train the trainer)
5. 深入計畫(Induction programmes)

於 2 年時間內依序進行高層的國家訪問、提供客製化的行動計畫需求與發展評估及執行。另亦與同儕審核同步，即時支援最低標準的執行。

建立能力強度採多邊法(Multilateral approaches)的方法有：區域會議、線上學習、網路線上研討會及全球關係部門提供的實體訓練課程(2016 年已舉辦 50 個 BEPS 相關的課程)

包容性架構監看(monitor)參與成員的 4 項最低標準建置情形，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，以使各成員國同處於公平競爭環境(level playing field)。

以下就研討會上關於包容性架構下之 BEPS 計畫相關最低標準及其運作機制分別做深入說明。

二、 BEPS Action 13 國別報告

(一) 國別報告之最低標準

BEPS 13 的最低標準要求為三層文據架構中的國別報告 (Country-by-country reporting, CbCR)。國別報告能強化跨國企業集團的營運透明度，將對稅務議題的國際合作產生重大影響。使用國別報告能加強租稅透明度並更了解納稅人，國別報告能解析跨國企業集團的全球結構，也能勾勒在各別租稅主權區的營運角色與權重，並提供所得、經濟活動、在各課稅區繳納之稅額。其次，國別報告能強化稅務風險偵測能力，能與其他風險評估資料一起使用。再者，國別報告經由交換機制能即時且一致執行，以標準化方法確保各國使用者公平競爭及納稅人資料安全，於同儕國審核過程，可協助使用國別報告者能於學習過程中學得最佳實務，並避免落入潛在的陷阱。

國別報告的重要特性為：

1. 即時性

國別報告將於跨國集團財務年度 2016 年 1 月 1 日起開始適用，第一次的國別報告申報截止日期為 2017 年 12 月底，稽徵機關於 6 個月的審查期間後，第一次的國別報告交換為 2018 年 6 月底。

2. 範圍

企業集團之合併營業收入大於 7.5 億歐元者須申報國別報告。

3. 使用條件

使用國別報告的稽徵機關須確保資料保密、一致及適當使用。

4. 申報機制

企業集團的最終母公司負有申報義務，並設計有代理申報機制及備用之在地申報機制。於符合條件下，申報的國別報告將會於政府之間進行自動的資訊交換。

欲施行國別報告的國家，須先完成以下 4 個重要步驟：

1. 完備法律架構

(1) 國內法令架構

必須有要求居住者之企業集團最終母公司若達到標準門檻應申報國別報告的立法，若可能的話，第一次國別報告應涵蓋 2016 財務年度資料，國別報告應依照 BEPS 行動計畫 13 設定的格式申報，且應該在財務年度結束的次一年底前完成申報，此項立法並應有對於未申報、延遲申報或不正確申報的罰則，並建議應有代理申報機制及備用之在地申報機制。

(2) 國際法令架構

必須有允許國別報告資料能進行國際自動交換的立法授權，及對使用資料的合法保護，例如，主要的交換機制法源可為多邊協定 (Multilateral Convention)，次要的交換機制法源可為依據雙邊租稅協定 26 條進行交換，或者經由 TIEA 進行個案要求交換。進行國際交換的資料，也必須有關於內容、交換時間、適法使用等細項的立法規範，例如，經由多邊稅務機關協議 (Model Competent Authority Agreements, MCAA) 或雙邊稅務機關協議 (Bilateral Competent Authority Agreements) 約定。所有參加包容性架構的課稅主權領域均被邀請參加國別報告的多邊稅務機關協議 (CbC MCAA)，截至 2017 年 3 月，已有 57 個主權領域簽署參加。

2. 完備隱私權保護及資料安全

符合保密標準是能夠收到國別報告的先決要求，參與成員國必須有隱私權保護及資料安全相關的法律，且能夠執行。法律架構包含國內法須有資料使用限制的規範、限制使用工具及不適當使用的罰則、關於資訊交換技術及過程的規範、對於違反隱私保護及資料安全的處置、調查、罰則等應通知交換國家的規範。另外，可交換的對象國家也須符合同樣的標準，若對象國家沒有符合一致的保密標

準，即無交換國別報告的可能性。

國別報告與金融資訊交換（CRS）的保密標準是一致的。

3. 建置資訊交換架構

須設置資訊系統以進行資料交換及資料處理，規範資訊傳輸格式、加密等流程。OECD 規劃了 CbCR 自動交換的使用者手冊及傳輸格式(XML Schema)，共用傳輸系統(Common Transmission System)可供 CbCR 及 CRS 共同使用。

4. 有適當及有效運用的能力

國別報告是為了較高層級的移轉訂價風險評估目的而設置，用以衡量 BEPS 相關風險，於合適的情況下，可作為經濟暨統計分析用途，但不能作為替代的移轉訂價分析，也不能作為移轉價格是否合理的結論證據，稅務機關亦不能以全球所得分配比例直接作為移轉訂價調整的依據。

國別報告不能單獨使用，須再加入參考其他風險評估資料，例如報稅資料、他國租稅優惠資訊等，國別報告也應與主檔報告及當地國報告一起作解析使用，為能更有效使用，也可以考慮運用資料採礦技術及自動風險評估工具。

包容性架構使用同儕審核法以評估參與成員是否達到 BEPS 13 國別報告的最低標準，檢視標準為是否已達成前述 1 至 3 重要步驟的建立，並關注最低標準是否有一致的適用。同儕審核法是一種階段性方法，設有各階段須達成的目標，鼓勵參與國家逐項完成，需要配合所有的最新發展及後續的行動，並且遵循以前年度的改善建議。首先，參加的成員有 4 周時間完成自我評估問卷，再由同儕成員於 4 周內針對評估問卷提出建言(peer input)，OECD 秘書處會針對租稅主權領域的依從程度，準備報告草案，國別報告工作組（CbC Reporting Group）將依時序準備三回合的認可結果（Three rounds of approval），CFA 的包容性架構也會針對每年度的國別報告同儕審核結果作出認可。

截至 2016 年底，已有超過 40 個租稅主權已經完成最終立法或正在進行。但仍有部分自我評估問卷尚未回收，此部分仍待加強，以及時完成法律架構。

(二) 日本施行現況

日本已核准 2016 年度稅制改革提案 (2016 Tax Reform)，提案內容係以 OECD 發布之 BEPS 行動計畫 13 移轉訂價文據及國別報告指導原則最終版做為修正移轉訂價文件要求的基礎，新規定於 2016 年 4 月 1 日起生效。該等規範架構與 BEPS 行動計畫 13 中之三層文據要求一致。企業主檔和國別報告為新增項目，而當地國檔案與日本現行規範的文件要求相似。當跨國企業年度集團合併營收超過 1,000 億日圓時，企業主檔及國別報告必須在最終控股公司會計年度結束後一年內進行申報。企業主檔可以日文或英文準備，國別報告須以英文準備，兩檔案均必須採用電子申報，資料內容與 BEPS 行動計畫 13 規範一致。

(三) 澳洲施行現況

澳洲已於 2015 年 12 月 11 日立法生效實施國別報告，並於 2016 年 1 月 27 日與 30 個國家簽署多邊稅務機關協議(MCAA)自動交換國別報告，企業主檔及當地國檔案也能依照一般資訊交換程序應要求交換給其他課稅權領域，目前施行的重點在於：

1. 設計資訊系統以獲取、儲存及整理歸納所有的國別報告敘述及資訊，並與租稅管轄權夥伴交換資料。
2. 發展稽徵行政作業的指導原則。
3. 發展與利害關係人諮商企業主檔及當地國檔案所需的要件。
4. 設計企業母公司未提供企業主檔時的指導原則
5. 設計確保國別報告資料能有效使用的策略
6. 確保國別報告與共同傳輸系統(CTS)及連結稅務行政機關的全球雙

邊交換系統相容，使金融資訊(CRS)、國別報告(CbCR)與其他資訊均能順利交換。

(四) 個案研討-國別報告運用案例

1. 案例背景

MNE SA 是 MNE 集團的最終母公司，是 A 國居住者。MNE 集團成員(共 43 個)分布於 26 個課稅權領域(A~Z)，製造並銷售消費性產品。案例提供 2016 年及 2017 年的國別報告，假設稅務主管機關並無其他可得資料，僅依國別報告表 1 及表 2 資訊(參見附錄一)做租稅風險評估。

2. 風險評估步驟

國別報告表 1 及表 2 資訊為原始資料，做租稅風險評估時，可採行以下步驟：

- (1) 先計算出重要比率，須考量兩個年度間的數字變動，辨別可能的稅務風險，表 1 的重要比率及 2 個年度改變比率須計算併入考量。
- (2) 可利用統計分析工具，描述分布圖象，以快速發現異常現象。
- (3) 連結企業功能與地理區域關係
- (4) 訓練稅務查核人員運用國別報告的技術，標準化應警示及應進一步要求資訊的問題。

風險評估用於進一步辨別：

- (1) MNE 集團可能有的稅務風險
- (2) 各種風險指標的可能解釋
- (3) 可能需要的進一步資訊或查證

3. 集團成員所分佈的課稅權領域及地理區域

歐洲	美洲	亞太區域
A	L	R
B	M	S
C	N	T
D	O	U
E	P	V
F	Q	W
G		X
H		Y
I		Z
J		
K		

4. 案例問題

(1) 高層次的綜覽

Q：哪些企業成員是營運企業個體？

A：共 43 個企業集團成員分布於 26 個課稅權領域，有 29 個成員參與銷售或製造活動(見表 2)。

Q：控股公司所在地為何？

A：分別位於 A、I、N、T 國。

Q：集團財務管理公司所在地為何？

A：分別位於 C、N、T 國。

Q：集團服務公司所在地為何？

A：分別位於 A、C、T 國。

Q：集團採購服務公司所在地為何？

A：位於 U 國。

Q：研發功能所在地為何？

A：位於 D 國。

Q：擁有無形資產公司所在地為何？

A：位於 K 國。

Q：專屬保險由誰提供？

A：專屬保險公司位於 N 國。

(2) 時間分析

Q：在歐洲，集團的營運表現大致穩定(參見收入及利潤成長率)？

A：是因為對企業集團而言，歐洲已經是成熟市場？

Q：美洲市場及亞太市場也有相同的穩定情況？

A：在美洲，所有主要租稅管轄區的收入都有增長，利潤率有小幅改善。在亞太地區，所有租稅管轄區的收入都有增長，但其中一些也看到利潤率下降。

Q：在亞太地區，那些企業成員有不同於一般的趨勢差異？

A：在國家 T、U、Z 有增加盈利能力之情況。

Q：企業集團結構有那兩項改變？

A：在 2016 年至 2017 年期間，組織結構進行了兩次更改。

Q 國的智慧財產權控股公司在 2016 年列入表 2，但 2017 年沒有。在此變化之後，K 國是集團中唯一持有智慧財產權的租稅管轄區。

H 國有一個新的製造企業，但未知是由集團建立還是從外部併購獲得。

(3) 2017 年營運企業個體-每一員工創造之營業收入及利潤貢獻

Q：在集團營運企業個體之間，以及跨地理區域之間，每一員工創造之營業收入是否有很多變異？

A：營運企業成員分布於 21 個課稅權領域，跨三大地理區域。大部份的企業成員每一員工創造的營業收入介於 92,000 歐元至 172,000 歐元之間。此範圍內，三大地理區域內的企業成員無重大差異。

Q：在集團營運企業個體之間，以及跨地理區域之間，每一員工之利潤貢獻率是否有很多變異？

A：在歐洲，多數租稅管轄區的利潤率在 10% 至 14% 之

間。在美洲，所有租稅管轄區的利潤率都在 9%至 11%之間。在亞太地區，幾乎所有租稅管轄區的利潤率都在 3%至 5%之間，U 國的利潤率為 58%，Z 國的利潤率為 29%。

Q：看起來有差異的企業集團成員，是否有其他因素暗示可能有租稅風險？例如收入來源、經濟活動、年度間比較？

A：U 國和 Z 國的利潤率顯著提高可能警示著稅收風險。

此風險警示也由其他一些因素支持：兩家企業幾乎都從關係人賺取全部營業收入；該集團在 U 國或 Z 國沒有銷售或製造活動。這顯示了一個問題，為什麼該集團將其採購和營銷/分銷中心放在這些管轄區域？U 國或 Z 國的營業活動適用稅率明顯低於其他地區的有效稅率；在 2016 年至 2017 年期間，雖然所有地區的收入都有所增加，但在 U 國和 Z 國的利潤率上升，而所有其他租稅管轄區下降。

亞太地區其他租稅管轄區的稅務機關可能希望要求提供有關在 U 國和 Z 國實質經濟活動的進一步信息，以及對這些企業個體的集團內付款價格。

(4) 無形資產所有權

Q：無形資產所有權在集團結構中有何改變？

A：擁有無形資產的所有權人於 2016 年位於 K 國和 Q 國，2017 年僅在 K 國。

Q：此項改變的可能解釋為何？

A：Q 國的企業成員及其所持有的智慧財產權，可能已被處理移轉至集團外部；Q 國的企業成員可能已經清算，但智慧財產權移轉給 K 國的企業成員；或者以上的其他組合。

Q：此項改變可能有什麼風險？對哪個租稅課稅權的風險？

A：K 國和 Q 國的稅務機關將會有興趣確保內部知識產權轉讓的訂價正確。

Q 國稅務機關希望確保處理 Q 國企業個體和出售或轉讓知識產權的任何損益均已被正確課稅。

K 國和使用知識產權的其他租稅管轄區的稅務機關將需要確保向 K 國支付的任何特許權使用費在 2017 年和未來幾年內的訂價正確。

(5) K 國

Q：K 國的收入、利潤率、稅收於 2016 至 2017 年之間有何改變？

A：從 2016 年到 2017 年，總收入增長 44%，稅前利潤增長 106%，應計所得稅本年增加 52%。

K 國子集團利潤率由 10% 上升至 14%，有效稅率由 21% 下降至 16%。

Q：有哪些可能的解釋是 K 國稅務機關將需要調查以了解這些變化的？

A：K 國稅務機關將需要更多的信息來了解這些變化背後的驅動因素。

如果有價值的知識產權已從 Q 國轉移到 K 國，利潤增加的可能解釋：由於管理和持有知識產權的利潤通常高於銷售和製造業的利潤，可以解釋為什麼稅前利潤增長速度比這個時期的收入還要快；支持事實證據為大部分收入增長來自關係人。

如果知識產權產生的收入來自 K 國的智慧財產租稅優惠，有效稅率卻降低的可能解釋：若知識產權是從外國之轉讓進 K 國，K 國當局可能希望進行查詢，以

確認該知識產權符合 K 國降低稅率的智財權租稅優惠條件。

(6) H 國的居住者企業個體

Q：此企業個體於 2017 年新加入企業集團？

A：此企業個體未出現於 2016 年表 2，可能為新成立的企業個體，或者由企業集團外併購。

Q：此國別報告資訊，與該區域內的其他國家有何差異？

A：2017 年之總收入為 47,842,000 歐元，稅前利潤為 836,000 歐元。其利潤率為 2%，遠低於歐洲地區的平均利潤率，約為 11%。

Q：這些差異有何可能的解釋？

A：國家 H 稅務機關可能需要進一步的信息來了解利潤率非常低的原因。可能與高創業成本，或將被收購實體同化到集團中所產生的合法業務成本相關。也可能是由於租稅籌劃，例如債務下調或企業集團內部混合錯配的金融工具。

(7) I 國

Q：2016 至 2017 年期間，收入和利潤如何變化？

A：I 國控股公司 2016 年至 2017 年期間收入增加 313%，稅前利潤增長 44%，但利潤率從 11% 下降到 4%。

Q：I 國稅務機關可能需要調查那些事項？

A：I 國稅務機關可能需要額外的信息，以確保集團在該管轄區的收入正確徵稅。

Q：其他國家稅務機關可能需要調查那些事項？

A：其他租稅管轄區的稅務機關也可能會擔心，如果這表明國家 I 被利用作為免稅管道。例如，H 國稅務機關可以要求 H 國利潤較低的解釋資訊，是否係 H 國企

業因為使用錯配安排向 I 國付款造成的。

(8) T 國

Q：2016 至 2017 年期間，收入、利潤和有效稅率如何變化？

A：T 國有三大企業實體：控股公司、集團財務公司及集團服務公司。2016 年利潤率為 16%，有效稅率為 13%。2017 年保證金 33%，有效稅率 5%。收入和利潤大幅增加，但應計稅額僅只有小幅增加。

Q：T 國的稅務機關能否辨認任何可能的租稅風險？可以歸因於企業成員的企業活動嗎？

A：T 國的稅務機關應考慮要求進一步的資料，以了解會計利潤增加似乎不會導致稅收增加的原因。

Q：其他租稅管轄區的稅務機關需要關心 T 國的資訊嗎？

A：其他租稅管轄區的稅務機關還可以要求提供補充資料，以了解這是否可能是由於其管轄下的另一個企業個體的安排。

例如，可能涉及 H 國和 I 國的集團內混合金融工具：

-H 國企業向 I 國付款，這減少了 H 國的稅收。

-I 國企業從 H 國收到收入，並對 T 國進行相對應的付款，這導致收入增加，但對 I 國的利潤或稅收影響不大。

-T 國企業收到不須課稅的款項，導致收入和利潤增加，但沒有額外的納稅義務。

(9) 缺少實質經濟活動

Q：哪一個租稅管轄權可能會關心轄內的經濟表現缺少實質活動？可使用那種指標工具辨認這些租稅管轄權？

A：五個租稅管轄區引起了相對於其經濟表現缺乏實質性活動的擔憂。該集團在 C，N，T，U 和 Z 國的活動：

- 員工和有形資產的總收入最高
- 僱員和有形資產的稅前利潤最高
- 具有最高的稅前和稅後淨資產收益率（C 國除外）
- 利潤率最高（除了在 2017 年持有該集團知識產權的 K 國之外）
- 有效稅率最低（G 國除外）
- 從關係人收到大部分收入。

Q：在這些租稅管轄權下，那些集團成員執行這些實質活動？

A：C、N 和 T 國是從事集團財務的企業個體，提供行政、管理或支持服務或控股公司。N 國為集團其他成員提供保險服務。可以尋求更多的信息以更了解這三個租稅管轄區的活動範圍以及集團內部支付的訂價。

U 國提供採購服務，Z 國向亞太地區的企業提供營銷和/或分銷。這些企業在前面討論中有潛在稅收風險。

三、 BEPS Action 14 爭議解決機制

(一) 爭議解決機制之最低標準

OECD 的租稅協定範本及各國所簽訂的所得稅協定多包含相互協商程序條文(MAP)，以規範如何解決涉及協定的跨境爭議。根據該條文，當納稅人認為締約其中一方或雙方的行為導致課稅結果與協定的條文不符，有關納稅人可將個案呈交其居住地的主管機關。若個案未能單方面解決，締約雙方的主管機關須致力透過相互協商解決有關爭議。然而，大部分的相互協商條文並未規範主管機關須達成協商結論解決爭端，僅規範需致力解決，亦僅某些條文含有可仲裁處理的條款。

OECD 認為，打擊 BEPS 的措施不應導致納稅人無故被雙重課稅，也不應有不確定的風險。為確保商業環境的確定性及可預測性，OECD 要求所有參與 BEPS 的成員均須改善爭議解決機制，以便適時及快速有效地解決涉及協定的跨境爭議。BEPS 行動計劃 14 的最低標準建立於三個重要原則：

1. 應全面及誠信地執行與相互協商程序有關的租稅協定責任，並適時解決按相互協商程序處理的個案；
2. 行政程序應致力避免及適時解決涉及租稅協定的跨境爭議；
3. 確保符合指定條件的納稅人能夠申請啟動相互協商程序。

為確保包容性架構各成員切實履行這項最低標準的承諾，最低標準採行以下方法：

1. 同儕相互監察審核機制

OECD 排定了同儕評估複核的時間表。第一階段同儕審核過程，辨認須改善範圍。資訊的來源是透過對受評估的租稅課稅權領域、同儕成員及納稅人的問卷調查收集而來。同儕審核報告是經由 FTA MAP 論壇討論及授權同意，並且經由包容性架構公告。此機制已於 2016 年開始，所有 OECD 國家的複核報告將於 2018 年發布，新加入成員的公布時間將另討論。

第二階段同儕監察過程，承認為改進 MAP 過程而採取的措施。更新每個管轄區提供的階段報告，以便在通過第一階段報告的一年內解決建議和任何其他有變動的步驟。由同儕於 4 週內提供評論，租稅管轄權須於 4 週內評估回覆，並相應更新第一階段報告。

OECD 了解開發中國家所面對的挑戰，包容性架構內的開發中國家，可以申請延遲複核至 2020 年止。

2. MAP 統計報告架構

MAP 統計報告架構的目的，為達成 MAP 資訊透明化、一致性、國際協力及正確統計分析基礎。MAP 案件依新、舊案分別統計案件性質、處理進度、使用時間等資訊。

3. 公布 MAP 簡檔

公布 MAP 簡檔之目的為促進 MAP 程序的透明度和傳播已發布的指導原則。FTA MAP 論壇採用的 MAP 簡檔模板，包括 MAP 和 APA 主管部門的聯繫方式，以及關於實施最低標準的信息和一些最佳做法。

實務上，為有效改善爭議解決機制，達到最低標準，稽徵機關必須由以下四個面向著手：

1. 避免爭議發生；
2. 爭議發生時，納稅人能夠申請啟動 MAP；
3. MAP 案件能夠獲致結論；
4. MAP 協議結論能被確實執行。

(二) 澳洲施行現況

澳洲稅務局(ATO)已經實行大部份最低標準的原則，並視同儕審核機制為檢討及改善澳洲 MAP 的積極機會。同儕審核過程中增加的報告負擔，澳洲認為尚可接受，因為目前澳洲 ATO 的 MAP 數量較少(48 個)，且涉及的租稅課稅權數較少(6~7 個)，其他有較多 MAP 案件的國家(例如美國或德國)，

應會有較重的報告負擔。澳洲支持租稅管轄區廣泛接受的仲裁程序，但是，ATO 傾向於最終提議仲裁（兩個租稅管轄機關以書面形式向仲裁人提出仲裁裁決書，仲裁人作出決定）。ATO 接受可通過多邊工具（MLI）處理超過 2 年的 MAP 案件的仲裁，ATO 諮詢文件於 2016 年 12 月已在 MLI 上公佈，預計 MLI 將於 2019 年 7 月生效。

澳洲有一項公開裁定規範（TR 2000/16），其中描述了澳洲 MAP 計劃和做法。目前正在更新這項裁定，以反映 OECD BEPS 行動計畫 14 和 15 所闡述的國際 MAP 最佳做法以及國內立法的改變。

澳洲重新設計了 MAP 及 APA 計劃，包括建立一個稅務機關網絡，增加了高級稅務官員可以進行稅務主管機關談判以減少不符合租稅協定的案件數量。該網絡目前由 13 個可用於 MAP 案例工作的主管機關組成。

澳洲是 OECD 的稅務管理論壇 FTA 及 MAP 論壇成員，也參與 OECD 在巴黎成立的 JITSIC。ATO 使所有國際工作人員在 2016 年 11 月 30 日之前進行了 OECD 對國際稅務審查員的全球意識培訓。此項訓練著重於稅務機關在雙重課稅協議方面的作用和責任。執行 BEPS 14 的好處來自對 MAP 的共同理解，以及參與 OECD FTA-MAP 論壇包容性框架的國家的租稅行政流程和程序的一致性。必須在 2 年內努力解決 MAP 案件的壓力，應該會使包容性框架內各國更加重視解決彼此之間的 MAP 案件。

BEPS 行動計畫 15 多邊工具(MLI)直接影響 MAP，MLI 介紹了 MAP 的改變，這些變化將會在 MLI 簽署國之間生效。MLI 向受影響的租稅協定引入強制性約束性仲裁（MBA）。如果各國通過接受這 MBA 規定，那麼如果 MAP 案件在兩年內沒有得到解決，納稅人可以尋求獨立的第三方仲裁。

澳洲認為必須克服的一個問題是，一個或兩個締約國的行為是否會導致不符合“公約”的課稅，這必須是從納稅人的角度來確定的。ATO 的歷史觀點是既然協定制定了從事 MAP 的義務，我們不能僅僅因為不能證明這種稅負會發生而拒絕考慮納稅人的請求。

與 MAP 相關的稽徵成本也必須列入考量，包括人員費用。需要專門人

員協商 MAP、管理 MAP 計劃、OECD 報告要求、以及旅行費用(但使用視頻會議和電話會議可以大大減少)。

(三) 個案研析-爭議解決機制之案例

此部分由各小組分別討論，小組成員就虛擬之雙重課稅案例(參見附錄二)相互交換查核經驗及意見，討論過程中主要關注以下問題：

1. 雙重課稅的狀況如何發生？
2. 發生 BEPS 行動計畫 14 爭議的風險為何？
3. BEPS 行動計畫 14 之最低標準如何適用？
4. 同儕審核報告的結果為何？
5. 稅務主管機關應如何做為？

四、 BEPS Action 6 防止濫用租稅協定

(一) 防止濫用租稅協定之最低標準

濫用租稅協定涉及利用租稅規劃策略以獲取在正常情況下無法享有的租稅協定優惠，會導致有關租稅管轄區受到稅收損失。

BEPS 行動計劃 6 透過訂定防止租稅協定競購之最低標準，並增修訂其他防止租稅協定濫用條款，俾解決租稅協定濫用問題。其最低標準，要求稅務管轄區在租稅協定中需加入一明確條文，闡明租稅協定的共同目標是避免雙重課稅，但同時也須確保不會出現因逃稅或避稅策略（例如濫用租稅協定策略）而導致不課稅或減少課稅的漏洞。租稅管轄區應透過採用以下其中一項規則，以落實這個共同目標：

1. 主要目的測試 (Principal purpose test, PPT)；
2. 可處理導管安排機制的利益限制法則(Limitation-On-Benefits, LOB)；
3. 或以上 2 法則同時使用。

主要目的測試(PPT)的主要內容為：在考量所有的情況及因素下，若交易或安排的主要目的之一是為了取得租稅協定利益，儘管符合協定條約之規範，其資本或所得，仍不應授予租稅協定利益，除非協定本身就這些狀況下，其設計目的就是要讓適用協定者享受該利益。

利益限制法則(LOB)限制只有符合某些基於法律上的身份或組織型態、所有權、與該企業實體從事的一般活動等條件的企業實體才能享有租稅協定優惠，並力求該企業實體與居住地國之間有足夠的連結。為享有租稅協定優惠，一個企業實體應為：

1. 一個合格的個體，或
2. 在其居住地國積極從事商業活動，且所得的取得與該商業活動有關聯，或伴隨該商業活動而產生，或
3. 至少該企業實體超過一定比例是由某些享有同等租稅協定待遇的人所持有（衍生利益測試）

此計畫的同儕監督機制，將檢視現有和新的租稅協定條約（包括 MLI 和雙邊租稅協議的影響），在 2016 年 6 月至 7 月的會議上，包容性框架(IF) 成員決定 BEPS 行動計畫 6 租稅協定競購(treaty shopping)的最低標準執行情況審查將於 2017 年開始，並授權 WP1 工作小組確定審查細節、流程於 2016 年底之前完成。在 2016 年 9 月的會議上，WP1 工作小組討論並商定了審議過程的提案，但提出了兩個問題供 IF 指導小組審議。

由於許多國家不太可能批准在 2018 年之前實施修改現有租稅協定以符合最低標準的 MLI 或雙邊條約，因此 2018 年的第一份同儕檢視報告似乎為時過早，WP1 工作小組決定要求 IF 指導小組將第一份報告推遲到 2019 年 1 月。在 2017 年 2 月的會議上，WP1 工作小組決定相應修改了審議進程的提案。

IF 成員將根據行動計畫 6 所載的最低標準，進行租稅協定條約評估。年度報告將評估所有 IF 管轄區執行最低標準的情況。報告將反映每個 IF 管轄區的所有現有雙邊條約中是否已納入最低標準。

每個 IF 租稅管轄區將在 2018 年 6 月 30 日之前編制所有有效的租稅協定的清單，並說明每個協定是否符合行動計畫 6 的最低標準。秘書處將分析準備，調解可能由同一協定締約方提供的不同資訊的清單，並查核協定是否符合最低標準。在 2018 年 9 月的會議上，WP1 工作小組將審查綜合版本的清單和秘書處的意見，以解決任何困難和差異。第一份反映 WP1 工作小組討論的報告草稿將於 2018 年 10 月 15 日之前送交 IF 成員代表徵求意見。報告也將包括依據提供的名單所做的總體統計數據。在 2018 年 12 月底前須通過書面程序修改的報告。報告將於 2019 年 1 月提交給 IF 的會議。

BEPS 行動計畫 15 報告的結論建議，擬訂一項多邊工具以迅速修改租稅協定，及執行與租稅協定有關的 BEPS 措施，是可行和可取的。多邊工具由 96 個國家所協商，目標是採行單一行動，使簽署該工具的國家能應用 BEPS 措施在雙邊租稅協定，在 2017 年 6 月已有 65 個國家簽署多邊防止 BEPS 租稅協定相關措施公約開始生效。

(二) 澳洲施行現況

澳洲會施行 OECD 之建議於新的及更新的(例如澳洲與德國的租稅協定)租稅協議上，也會使用多邊工具。

澳洲偏好主要目的測試法，因為較容易施行，但也接受其他國家的看法。利益限制法則已使用在澳洲與美國的租稅協定上，但其適用較為複雜，企業個體必須先通過數個目的測試以確定是否與居住地國有足夠的重要連結。

(三) 個案研析-防止濫用租稅協定之案例

此部分由各小組分別討論，小組成員就虛擬之雙重課稅案例(參見附錄三)相互交換查核經驗及意見，討論過程中主要關注以下問題：

1. 辨認濫用協定的租稅風險
2. 如何使用主要目的測試
3. 如何使用利益限制法則
4. 補救措施
5. 同儕評鑑結果為何
6. 稅務主管機關應如何作為

五、 BEPS Action 5 有效打擊有害租稅競爭

(一) 有效打擊有害租稅競爭之最低標準

BEPS 行動計畫 5 旨在有效打擊有不良競爭的租稅優惠稅制，並將租稅透明度及實質課稅原則納入考量。行動計畫 5 著重於對不良競爭稅制的定義及制定策略，使其能擴展到非 OECD 會員國，以免各國於租稅領域繼續競相銷價競爭。

租稅是一個國家主權的問題，但是，納稅人可在各個租稅管轄區移動，國家之間的稅收政策又相互影響。國家在制定租稅政策時，既要鼓勵經濟增長和競爭，又希望納稅人的商業營運決策不是純粹受到租稅驅動的決定所扭曲。

1996 年起 OECD 已認識到全球化在租稅政策領域正在產生新的挑戰，旨在吸引金融和可於地理位置移動之活動的租稅政策可能會在國家之間造成有害的稅收競爭，扭曲貿易和投資的風險，並可能導致國家稅基的削弱。

統稱為有害稅收實務的避稅天堂和有害的優惠稅制影響到金融服務活動的配置，侵蝕其他國家的稅基，扭曲貿易和投資模式，破壞公平、中立和一般廣泛能接受的的社會價值。這種有害的租稅競爭削弱了全球福祉，也破壞了納稅人對租稅制度完整性的信心。

OECD 同意採取集體行動而不是雙邊行動，並制定一套標準來界定有害的稅收制度，此作為並非為了促進全球所得稅或稅收結構的協調統一，或對任何國家的徵稅提出適當的稅率的指導。相反地，是為了確保稅收負擔得到公平分配，稅基侵蝕可能會增加其他來源收入的稅負壓力(例如，增加勞動力、社會保障等稅負負擔)，OECD 認為租稅不應成為資本配置決策的主要因素。OECD 的打擊有害租稅競爭論壇(The Forum on Harmful Tax Practices, FHTP)提供了一個問責機制來監督這種制度並呼籲改變。集體行動機制是有效的，因為集體政治(例如同儕監督)可以監督這種制度，並提供明確的基礎防禦措施以反制不公平的情況。成員義務包括：加入之前不需要先修復所有

的租稅法令，但需承諾參與自己和他國的評鑑，如果發現一個法規實際上是有害的，能配合取消或修改該制度，並可能受到其他國家對該制度的防禦措施的約束。OECD 成員國贊成 1998 年的論壇報告，且承諾在 1998 年報告五年之內消除其有害制度，承諾之最低標準包括制定實質和透明度標準之意向書。

1998 年的 FHTP 報告以三步驟的定義檢驗，確定一個課稅權是否為有害的制度：

1. 該制度是否屬於 FHTP 的工作範圍，是否屬於優惠：
 - (1) 該課稅權是否適用於與具有地理移動特性的活動相關的營利所得稅？例如財務和其他服務活動，包含無形資產(但若不會觸發其他因素，則無形資產不在範圍內)。設計為吸引工廠、建築及設備投資的租稅優惠制度不在此範圍內。
 - (2) 與當地管轄範圍內的一般稅收原則相比，該課稅權是否提供稅收優惠？租稅優惠可能有各種形式，例如稅基或稅率的減少、付款或稅式支出的優惠條款，即使是只有很少量的優惠。
 - (3) 該課稅權是否沒有有效稅率或者有效稅率很低？
 - (4) 至少有其他任何一個因素適用？
 - (5) 若以上皆是，則該課稅權具有潛在的危害。
2. 考慮四個關鍵因素和八個其他因素來確定優惠制度是否具有潛在的危害；

四個關鍵因素：(須全部考量)

- (1) 沒有有效稅率或者有效稅率很低。此項比較是在自己國家內比，影響有效稅率的因素可能為稅率的減少或者其他原因，例如稅基的定義不同。
- (2) 只適用特定範圍(ring-fenced)。可能有各種形式，例如：明確地或隱含地不包含居住者納稅人(居住者不能獲得此項租稅利益)、明確地或隱含地禁止在國內市場營運的營利事業獲得此

項租稅利益、不允許以國內流通貨幣交易。限定優惠特定對象的例子：租稅優惠僅適用於非居住者擁有的企業、僅適用於與非居住者的銀行交易(即使有允許居住者可交易達一定金額仍屬特定優惠)。一般採行的屬地課稅主義不屬特定範圍，但若有特殊條款允許為非居住者提供服務視為國外來源所得，則屬特定範圍。

- (3) 缺少資訊透明。課稅權的適用條件必須清楚直接且可受到挑戰；特定納稅人的適用情況，相關國家的稅務機關也必須可獲得該資訊。例如優惠租稅協商、特別的稅務待遇或稅務稽查安排。
- (4) 沒有有效的資訊交換。受限的情況可能為秘密保護法、稅務行政實務方法或租稅政策限制。

八個其他因素：(相關才檢視)

- (1) 人為定義的稅基。例如：稅基限縮超過所要達成之政策目的。
 - (2) 不遵守國際移轉訂價原則。例如：適用情況不一致、不恰當的預先定價協議
 - (3) 外國來源收入在居住地國免徵稅收。例如：採用屬地主義課稅但造成導管結構或租稅協定競購。
 - (4) 可談判協商的稅率或稅基，或依居住者與否而適用不同稅率。
 - (5) 存在秘密保密條款。
 - (6) 可獲得廣泛的稅收協定網絡。
 - (7) 該制度被推廣及使用為減稅工具。
 - (8) 課稅權鼓勵純粹由稅收驅動的行動或安排，不須涉及實質性活動。
3. 考慮對於一個課稅權的經濟影響，以確定潛在的有害制度是否真的有害：
- (1) 該課稅權需有前述潛在的危害。

- (2) 該課稅權創造出有害的經濟效果。
- (3) 若以上皆是，則該課稅權實際有害。
- (4) 該租稅管轄區被期待將取消或修改該課稅權，其他租稅管轄區可以採行防禦措施
- (5) FHTP 將持續監督及報告

以上自 1998 年以來的 FHTP 標準適用於所有 OECD 國家，並且應用於 BEPS 項目中的所有 BEPS 參與成員。此項標準仍然維持存在，並且將用於監測所有課稅制度及審查新成員的課稅制度。

研討會中，針對常見的租稅優惠制度，依上述對有害租稅競爭的定義三步驟，逐項解說其要求要件與檢視規範，例如：無形資產、企業營運總部、分銷及服務中心、銀行與保險業、基金管理、財務或租賃管理、配送、控股公司等。參與包容性架構的成員，必須依照此定義，檢核是否有租稅優惠法規具有潛在危害，並提供法規清單予 FHTP：

1. 與非無形資產相關法規：需準備 FHTP 提供的自我檢視模板及支持的資料、準時與秘書處合作。
2. 與無形資產相關法規：需準備 FHTP 提供的自我檢視模板、問卷及支持的資料、準時與秘書處合作、確保無形資產有符合關連性。
3. 需準備與租稅優惠法規相關的資訊透明要求項目，例如：交換稅務裁決(tax ruling exchange)之資訊。

此項行動計畫之最低標準亦規範了與其他行動方案最低標準類似的執行時程與同儕審核機制

(二) 澳洲施行現況

澳洲 ATO 需於 2016 年 4 月 1 日前製定流程和系統，以與利益相關的租稅管轄權確認和交換未來的 BEPS 裁決，並確保所有相關的過去裁決在 2016 年 12 月 31 日之間交換（已完成）。

ATO 正與其他租稅管轄區合作並分享實施最佳實踐（持續進行）。

ATO 開發計算機輔助流程來確認裁決風險。

澳洲認為需要解決的一個主題是：稅務機關如何有效地利用通過交換裁決所獲得的數據資料。雖然沒有提及作為最低標準建議的一部分，但這些數據將用於在國際租稅結構，及提供更多的智能於增進風險識別。

(三) 個案研析-有效打擊有害租稅競爭之案例

此部分由各小組分別討論，小組成員就虛擬之租稅優惠個案案例(參見附錄四)，配合使用 FHTP 的國家自我審查模板，依上述對於有害租稅競爭的定義，作該虛擬個案的討論，小組成員相互交換查核經驗及意見。

肆、心得及建議

為能有效對抗 BEPS 行為，OECD 已制定新的、更為嚴謹的國際租稅規則，並且依賴各國的一致合作與執行，期待能減少國際租稅制度之漏洞。然而，OECD 及歐盟國家主導之 BEPS 計畫，也形同正面挑戰了原本以美國為中心所發展的稅制規則(跨國企業大戶多數為美國企業)。OECD 制定的 BEPS 新規則要求經濟及社會公平的全球性重新調整，此調整是否最終能要求分享更多跨國(global)企業於當地國(local)之經濟利潤的課稅權利，增加當地國家的稅收，或者仍由具經濟優勢的多數 OECD 已開發國家主導全球經濟利潤之分配，實涉及各國政治角力結果及稅務主管機關之稽徵能力。OECD 以擴大稅務主管機關合作資訊交換的誘因，以及執行最低標準的約束力量，促使各國逐步調整租稅課稅權，但租稅權為一個國家的主權表彰，經濟利益殊異的各國，是否皆能夠誠信地採取同盟一致的行動，配合調整或限縮自身的課稅權力，將是未來 BEPS 計畫能否成功的關鍵。

本次研討會中與各國代表交流的經驗發現，大部份為開發中國家的各國與會代表，對於是否參加包容性框架且執行 BEPS 行動計畫，因各國政治、經濟、租稅立法背景與稅務行政能力差距不同，各國代表交流發表的意見，可察覺均基於各國自身的成本利益考量，實際配合執行最低標準的能力與速度亦有各種差距。臺灣因國際地位特殊，更應審慎考量長遠之租稅政策目的，隨時注意國際情勢之發展，審酌與有利害關係之各國稅制配合的速度，以求平衡國內社會及國際間對於租稅制度的要求。依參加本次研討會心得，提出以下建議：

一、即時蒐集國際租稅變動趨勢資訊

在全球化的時代，各國政治經濟變化相關連且牽一髮而動全身，已無置身於國際事務之外的可能。建議應設有專人蒐集、解析、運用此類相關即時之國際財稅環境變動資訊，並須與重要經貿往來國家稅務主管機關建立良好關係的聯繫網絡，以求本國財稅決策之參考資訊完整，更能快速反應國際的變化。

二、積極參與各類國際租稅事務，增加國際交流機會

透過積極參與國際租稅事務、會議或研討會，增加與各國稅務官員及專家學

者實際交流稅務工作經驗，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，並可學習先進國家的查核技術，促進國際租稅交流，拓展租稅外交，建議應持續派員並鼓勵參與。

三、國際租稅專業人力資源之培養與運用

國際租稅專業人員需具備良好外語能力、專業的國際租稅法令及豐富的實務查核經驗，除建議財政部財政人員訓練中心持續開設專業英語訓練課程(如國際租稅)，培訓有專業知識能力人才，並建議落實適才適用，使培訓之專業查核人才能有處理涉外案件或參與跨境案件談判的機會，累積本國實務查核處理跨國案件的經驗。另建議參考澳洲國稅局(ATO)使其全部國際業務相關工作人員進行 OECD 對國際稅務審查員的全球意識培訓，開設中文之跨國企業租稅規劃查核之法令及實務課程，使國際租稅觀念能普及至所有財稅人員，俾利相關業務同仁培養宏觀之國際租稅視野後，亦能見微知著運用於所有查核案件上。

伍、附錄

一、 國別報告運用案例資料

CbC Report for year ended 31 December 2017

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

Tax jurisdiction	Revenues		Profit (Loss) before Income Tax '000	Income Tax Paid (on Cash Basis) '000	Income Tax Accrued - Current Year '000	Stated Capital '000	Accumulated Earnings '000	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents '000
	Unrelated party '000	Related Party '000							
		Total '000							
A	610,315	515,510	1,125,825	41,300	38,870	87,500	450,000	8,965	874,385
B	29,271	412	29,683	1,344	1,231	4,000	15,629	260	5,973
C	6,313	19,053	25,366	619	508	3,500	12,111	15	1,023
D	81,851	188,351	270,202	8,510	8,266	22,000	80,380	2,074	273,981
E	15,667	1,456	17,123	486	378	2,000	8,570	150	2,645
F	65,224	52,533	117,757	3,424	3,320	10,500	46,161	949	109,317
G	14,022	1,622	15,644	231	185	1,000	7,669	96	2,531
H	1,450	46,392	47,842	296	248	7,000	526	520	82,512
I	89	5,527	5,616	56	34	500	1,536	10	775
J	14,226	1,320	15,546	318	281	2,000	10,852	131	3,062
K	57,694	111,743	169,437	4,182	3,700	15,000	64,200	987	129,300
L	23,785	512	24,297	934	850	4,000	5,016	241	3,725
M	64,962	98,833	163,795	5,898	5,543	20,000	36,199	1,520	129,902
N	7,373	39,803	47,176	0	0	1,750	3,498	13	544
O	57,292	5,823	63,115	1,583	1,421	12,000	12,851	615	8,163
P	13,981	128	14,109	389	376	2,500	2,634	134	2,265
Q	110,896	125,595	236,491	9,142	8,466	30,000	60,414	1,840	279,533
R	34,811	247	35,058	712	502	6,000	3,084	313	3,645
S	56,989	87,390	144,379	1,970	1,741	20,000	14,794	1,296	11,202
T	1,945	17,537	19,482	475	321	4,000	2,201	28	1,274
U	379	6,812	7,191	198	165	1,000	505	7	812
V	31,299	70,120	101,419	1,720	1,530	14,000	8,641	939	79,505
W	75,998	4,012	80,010	837	799	3,000	8,099	565	4,593
X	3,871	841	4,712	89	49	500	461	31	446
Y	7,562	912	8,474	154	107	1,200	698	63	806
Z	814	34,379	35,193	1,295	1,217	383	5,576	16	3,372

Name of the MNE Group: **MNE SA**
 Fiscal year concerned: **31 12 2017**
 Currency used: **EUR**

CbC Report for year ended 31 December 2016

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

Tax jurisdiction	Revenues		Profit (Loss) before Income Tax '000	Income Tax Paid (on Cash Basis) '000	Income Tax Accrued - Current Year '000	Stated Capital '000	Accumulated Earnings '000	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents '000
	Unrelated party '000	Related Party '000							
A	601,745	509,460	1,111,205	41,995	36,920	87,500	405,660	8,260	822,825
B	28,955	465	29,420	1,276	1,189	4,000	14,337	241	5,738
C	5,866	19,258	25,124	537	472	3,500	11,162	14	998
D	80,782	186,283	267,065	8,336	8,135	22,000	72,787	1,940	253,666
E	16,411	1,250	17,661	475	420	2,000	7,872	140	2,896
F	64,051	53,053	117,104	3,275	3,029	10,500	41,893	879	99,670
G	13,909	1,522	15,431	192	172	1,000	7,588	91	2,387
I	96	1,265	1,361	57	34	500	1,394	8	721
J	13,772	1,550	15,322	288	275	2,000	9,884	120	2,859
K	56,374	61,101	117,475	2,651	2,429	8,000	52,730	905	121,536
L	21,760	540	22,300	721	700	4,000	4,572	228	3,535
M	58,886	89,944	148,830	5,283	4,784	20,000	34,031	1,420	126,110
N	5,956	34,958	40,914	0	0	1,750	2,989	12	512
O	52,809	5,411	58,220	1,543	1,322	12,000	11,748	576	7,633
P	11,502	150	11,652	299	280	2,500	2,359	126	1,643
Q	101,071	162,955	264,026	10,736	10,136	34,000	58,839	1,717	259,366
R	28,750	260	29,010	498	469	6,000	2,710	295	3,164
S	46,137	79,344	125,481	1,779	1,574	20,000	13,480	1,217	10,421
T	2,155	11,859	14,014	421	304	4,000	1,994	30	1,217
U	340	5,500	5,840	190	160	1,000	462	6	738
V	26,071	61,140	87,211	1,767	1,622	14,000	7,865	869	72,071
W	66,581	4,301	70,882	845	765	3,000	7,330	521	4,275
X	3,420	752	4,172	76	56	500	421	27	412
Y	4,599	875	5,474	102	94	1,200	631	59	645
Z	982	31,165	32,147	1,847	1,000	383	5,043	16	3,169

Name of the MNE Group: **MNE SA**
Fiscal year concerned: **31 12 2016**
Currency used: **EUR**

Key ratios for year ended 31 December 2017

Key ratios by jurisdiction

Name of the MNE Group: MNE SA Fiscal year concerned: 31 12 2017 Currency used: EUR										
Tax jurisdiction	Proportion of revenues from unrelated parties	Proportion of revenues from related parties	Revenues generated per employee	Pre-tax profit generated per employee	Revenues / Tangible assets '000	Pre-tax profit generated per tangible assets	Pre-tax return on equity	Post-tax return on equity	Profit margin	Effective tax rate
	Unrelated party revenues / Total revenues	Related party revenues / Total revenues	Total revenues / Number of employees '000	Profit before tax / Number of employees '000	Total revenues / Tangible assets '000	Profit before tax / Tangible assets '000	Profit before tax / (Stated capital + retained earnings)	(Profit before tax - Income tax accrued) / (Stated capital + accumulated earnings)	Profit before tax / Total revenues	Income tax accrued / Profit before tax
A	54%	46%	126	13	1.29	0.13	21%	14%	10%	34%
B	99%	1%	114	14	4.97	0.62	19%	12%	12%	33%
C	25%	75%	1,691	220	24.80	3.22	21%	18%	13%	15%
D	30%	70%	130	14	0.99	0.11	28%	20%	11%	28%
E	91%	9%	114	12	6.47	0.65	16%	13%	10%	22%
F	55%	45%	124	14	1.08	0.12	24%	18%	11%	25%
G	90%	10%	163	17	6.18	0.66	19%	17%	11%	11%
H	3%	97%	92	2	0.58	0.01	11%	8%	2%	30%
I	2%	98%	562	22	7.25	0.28	11%	9%	4%	16%
J	92%	8%	119	13	5.08	0.56	13%	11%	11%	16%
K	34%	66%	172	24	1.31	0.18	30%	25%	14%	16%
L	98%	2%	101	10	6.52	0.63	26%	17%	10%	36%
M	40%	60%	108	10	1.26	0.12	28%	19%	10%	35%
N	16%	84%	3,629	1,714	86.72	40.97	425%	425%	47%	0%
O	91%	9%	103	9	7.73	0.69	23%	17%	9%	25%
P	99%	1%	105	12	6.23	0.70	31%	23%	11%	24%
Q	47%	53%	129	13	0.85	0.09	27%	18%	10%	35%
R	99%	1%	112	6	9.62	0.51	20%	15%	5%	27%
S	39%	61%	111	5	12.89	0.62	20%	15%	5%	25%
T	10%	90%	696	226	15.29	4.97	102%	97%	33%	5%
U	5%	95%	1,027	598	8.86	5.16	278%	267%	58%	4%
V	31%	69%	108	6	1.28	0.07	24%	17%	5%	29%
W	95%	5%	142	5	17.42	0.57	23%	16%	3%	31%
X	82%	18%	152	7	10.57	0.48	22%	17%	4%	23%
Y	89%	11%	135	5	10.51	0.41	17%	12%	4%	33%
Z	2%	98%	2,200	642	10.44	3.05	172%	152%	29%	12%

Key ratios for year ended 31 December 2016

Key ratios by jurisdiction

Name of the MNE Group: MNE SA Fiscal year concerned: 21 12 2016 Currency used: EUR										
Tax jurisdiction	Proportion of revenues from unrelated parties	Proportion of revenues from related parties	Revenues generated per employee	Pre-tax profit generated per employee	Revenues generated per tangible assets	Pre-tax profit generated per EUR of tangible assets	Pre-tax return on equity	Post-tax return on equity	Profit margin	Effective tax rate
	Unrelated party revenues / Total revenues	Related party revenues / Total revenues	Total revenues / Number of employees '000	Profit before tax / Number of employees '000	Total revenues / Tangible assets '000	Profit before tax / Tangible assets '000	Profit before tax / (Stated capital + retained earnings)	(Profit before tax - Income tax accrued) / (Stated capital + accumulated earnings)	Profit before tax / Total revenues	Income tax accrued / Profit before tax
A	54%	46%	135	14	1.35	0.14	23%	15%	10%	33%
B	98%	2%	122	15	5.13	0.64	20%	14%	13%	32%
C	23%	77%	1,795	226	25.17	3.17	22%	18%	13%	15%
D	30%	70%	138	16	1.05	0.12	32%	23%	11%	27%
E	93%	7%	126	14	6.10	0.65	19%	15%	11%	22%
F	55%	45%	133	14	1.17	0.12	23%	17%	10%	25%
G	90%	10%	170	16	6.46	0.60	17%	15%	9%	12%
I	7%	93%	170	19	1.89	0.21	8%	6%	11%	23%
J	90%	10%	128	15	5.36	0.65	16%	13%	12%	15%
K	48%	52%	130	13	0.97	0.09	19%	15%	10%	21%
L	98%	2%	98	9	6.31	0.56	23%	15%	9%	36%
M	40%	60%	105	9	1.18	0.11	25%	16%	9%	36%
N	15%	85%	3,410	1,538	79.91	36.04	389%	389%	45%	0%
O	91%	9%	101	9	7.63	0.66	21%	16%	9%	26%
P	99%	1%	92	8	7.09	0.62	21%	15%	9%	27%
Q	38%	62%	154	17	1.02	0.11	32%	21%	11%	35%
R	99%	1%	98	6	9.17	0.57	21%	15%	6%	26%
S	37%	63%	103	6	12.04	0.65	20%	15%	5%	23%
T	15%	85%	467	75	11.52	1.85	38%	33%	16%	13%
U	6%	94%	973	542	7.91	4.40	222%	211%	56%	5%
V	30%	70%	100	6	1.21	0.07	23%	16%	6%	32%
W	94%	6%	136	5	16.58	0.56	23%	16%	3%	32%
X	82%	18%	155	8	10.13	0.50	22%	16%	5%	27%
Y	84%	16%	93	5	8.49	0.48	17%	12%	6%	30%
Z	3%	97%	2,009	560	10.14	2.83	165%	147%	28%	11%

Changes between 2016 and 2017

Changes in allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction (nominal)

Tax jurisdiction	Name of the MNE Group: MNE SA									
	Fiscal years concerned: comparing 31 12 2016 and 31 12 2017									
	Unrelated party '000	Revenues Related Party '000	Total '000	Profit (Loss) before Income Tax '000	Income Tax Paid (on Cash Basis) '000	Income Tax Accrued - Current Year '000	Stated Capital '000	Accumulated Earnings '000	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents '000
A	8,570	6,050	14,620	2,645	-695	1,950	0	44,340	705	51,560
B	316	-53	263	0	68	42	0	1,292	19	235
C	447	-205	242	127	82	36	0	949	1	25
D	1,069	2,068	3,137	-1,350	174	131	0	7,593	134	20,315
E	-744	206	-538	-165	11	-42	0	698	10	-251
F	1,173	-520	653	1,519	149	291	0	4,268	70	9,647
G	113	100	213	230	39	13	0	81	5	144
H	1,450	46,392	47,842	836	296	248	7,000	526	520	82,512
I	-7	4,262	4,255	66	-1	0	0	142	2	54
J	454	-230	224	-123	30	6	0	968	11	203
K	1,320	50,642	51,962	12,042	1,531	1,271	7,000	11,470	82	7,764
L	2,025	-28	1,997	387	213	150	0	444	13	190
M	6,076	8,889	14,965	2,547	615	759	0	2,168	100	3,792
N	1,417	4,845	6,262	3,836	0	0	0	509	1	32
O	4,483	412	4,895	584	40	99	0	1,103	39	530
P	2,479	-22	2,457	557	90	96	0	275	8	622
Q	9,825	-37,360	-27,535	-4,856	-1,594	-1,670	-4,000	1,575	123	20,167
R	6,061	-13	6,048	39	214	33	0	374	18	481
S	10,852	8,046	18,898	191	191	167	0	1,314	79	781
T	-210	5,678	5,468	4,085	54	17	0	207	-2	57
U	39	1,312	1,351	939	8	5	0	43	1	74
V	5,228	8,980	14,208	319	-47	-92	0	776	70	7,434
W	9,417	-289	9,128	209	-8	34	0	769	44	318
X	451	89	540	7	13	-7	0	40	4	34
Y	2,963	37	3,000	17	52	13	0	67	4	161
Z	-168	3,214	3,046	1,311	-562	217	0	533	0	203

Changes in allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction (relative)

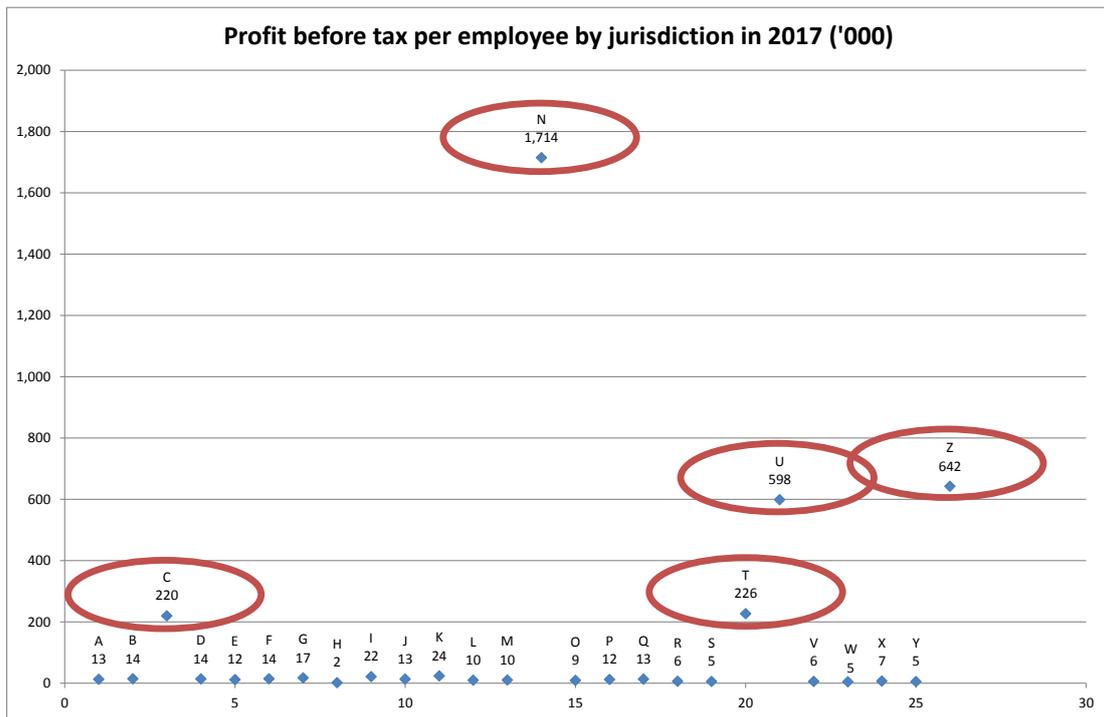
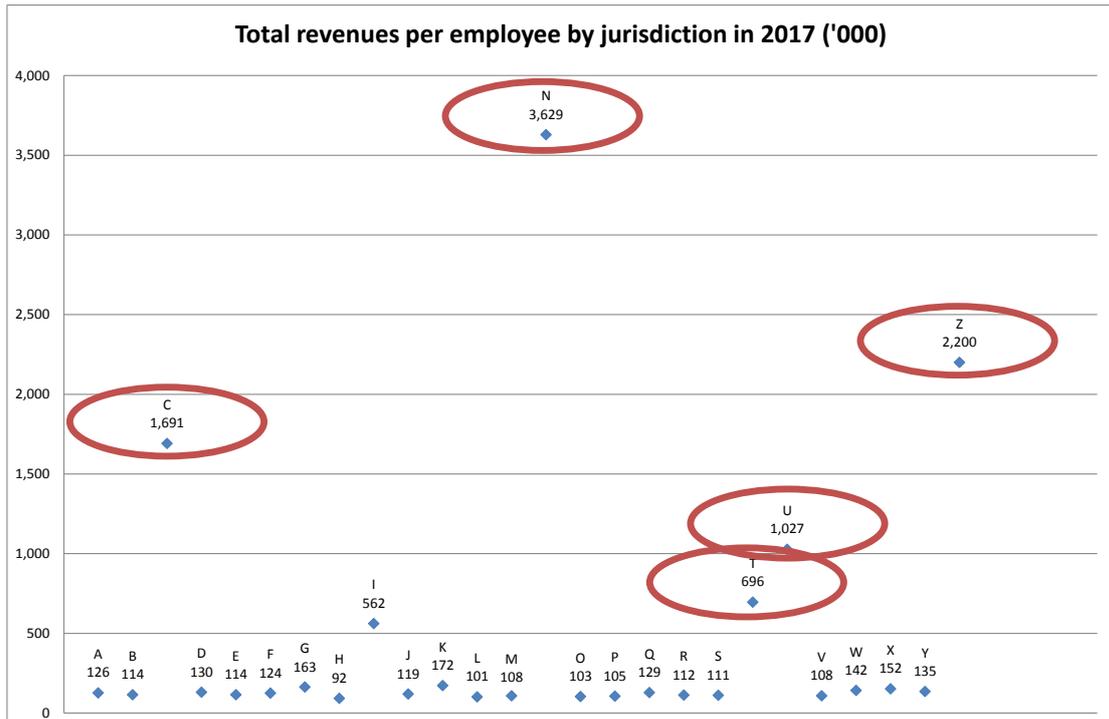
Name of the MNE Group: MNE SA											
Fiscal year concerned: comparing 31 12 2016 and 31 12 2017											
Currency used: EUR											
Tax jurisdiction	Revenues		Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued - Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents	Newly acquired or incorporated entity, so a relative comparison is not possible	
	Unrelated party	Related Party								Total	Income Tax
A	1%	1%	2%	-2%	5%	0%	11%	9%	6%		
B	1%	-11%	0%	5%	4%	0%	9%	8%	4%		
C	8%	-1%	4%	15%	8%	0%	9%	7%	3%		
D	1%	1%	-4%	2%	2%	0%	10%	7%	8%		
E	-5%	16%	-9%	0%	0%	0%	9%	7%	-9%		
F	2%	-1%	13%	5%	10%	0%	10%	8%	10%		
G	1%	7%	16%	20%	8%	0%	1%	5%	6%		
H											
I	-7%	337%	44%	-2%	0%	0%	10%	25%	7%		
J	3%	-15%	-7%	10%	2%	0%	10%	9%	7%		
K	2%	83%	106%	58%	52%	88%	22%	9%	6%		
L	9%	-5%	20%	30%	21%	0%	10%	6%	5%		
M	10%	10%	19%	12%	16%	0%	6%	7%	3%		
N	24%	14%	21%	#DIV/0!	#DIV/0!	0%	17%	8%	6%		
O	8%	8%	12%	3%	7%	0%	9%	7%	7%		
P	22%	-15%	54%	30%	34%	0%	12%	6%	38%		
Q	10%	-23%	-17%	-15%	-16%	-12%	3%	7%	8%		
R	21%	-5%	2%	43%	7%	0%	14%	6%	15%		
S	24%	10%	3%	11%	11%	0%	10%	6%	7%		
T	-10%	48%	181%	13%	6%	0%	10%	-7%	5%		
U	11%	24%	29%	4%	3%	0%	9%	17%	10%		
V	20%	15%	6%	-3%	-6%	0%	10%	8%	10%		
W	14%	-7%	9%	-1%	4%	0%	10%	8%	7%		
X	13%	12%	3%	17%	-13%	0%	10%	15%	8%		
Y	64%	4%	5%	51%	14%	0%	11%	7%	25%		
Z	-17%	10%	15%	-30%	22%	0%	11%	0%	6%		

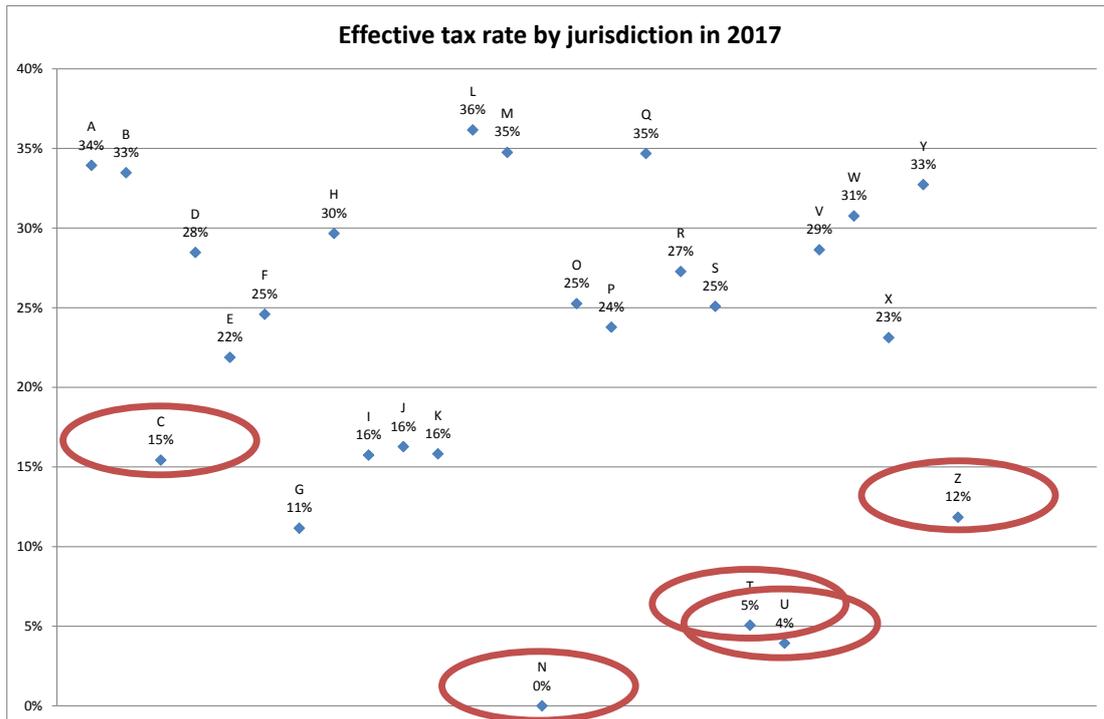
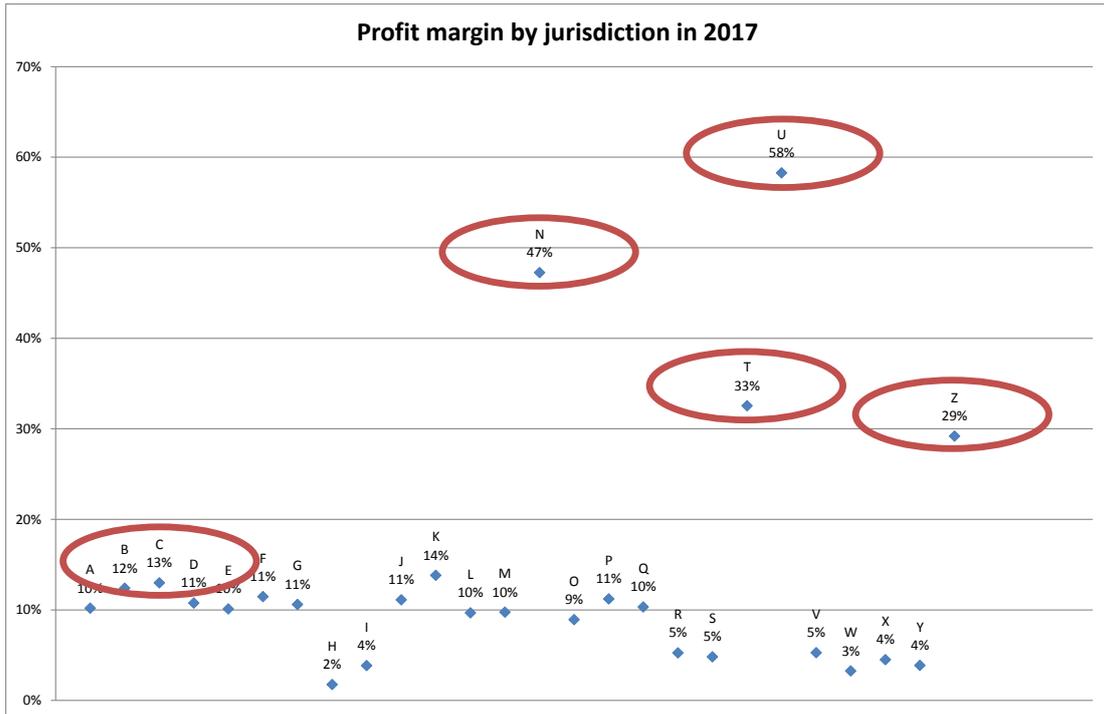
Changes in key ratios by jurisdiction (nominal)

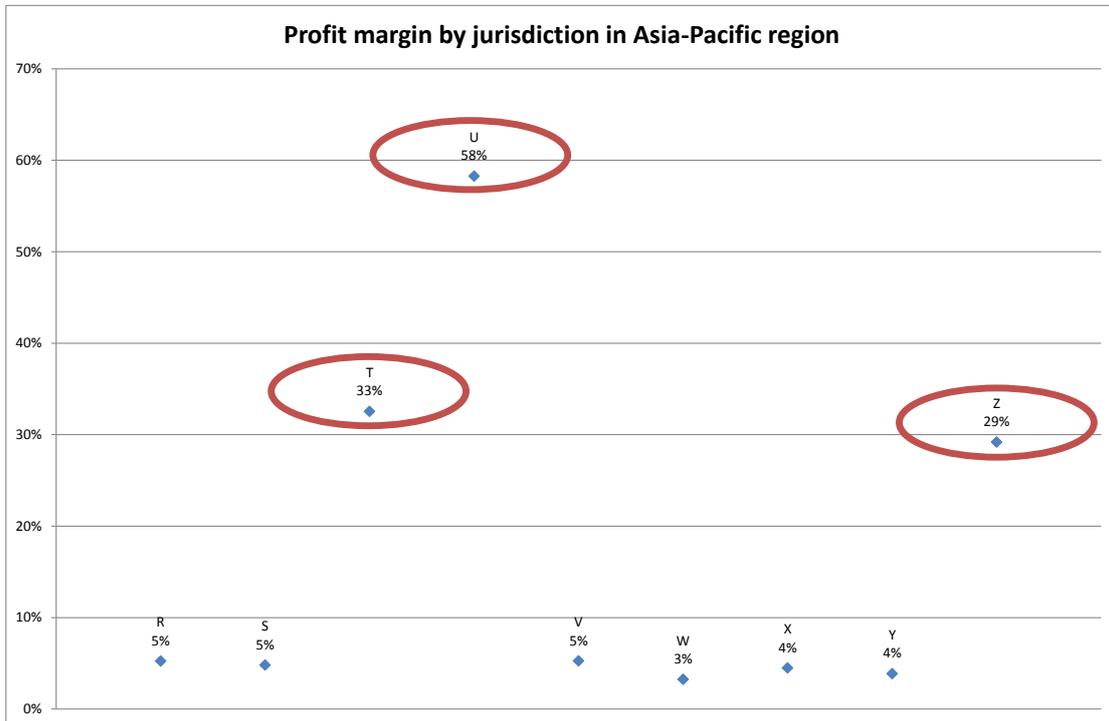
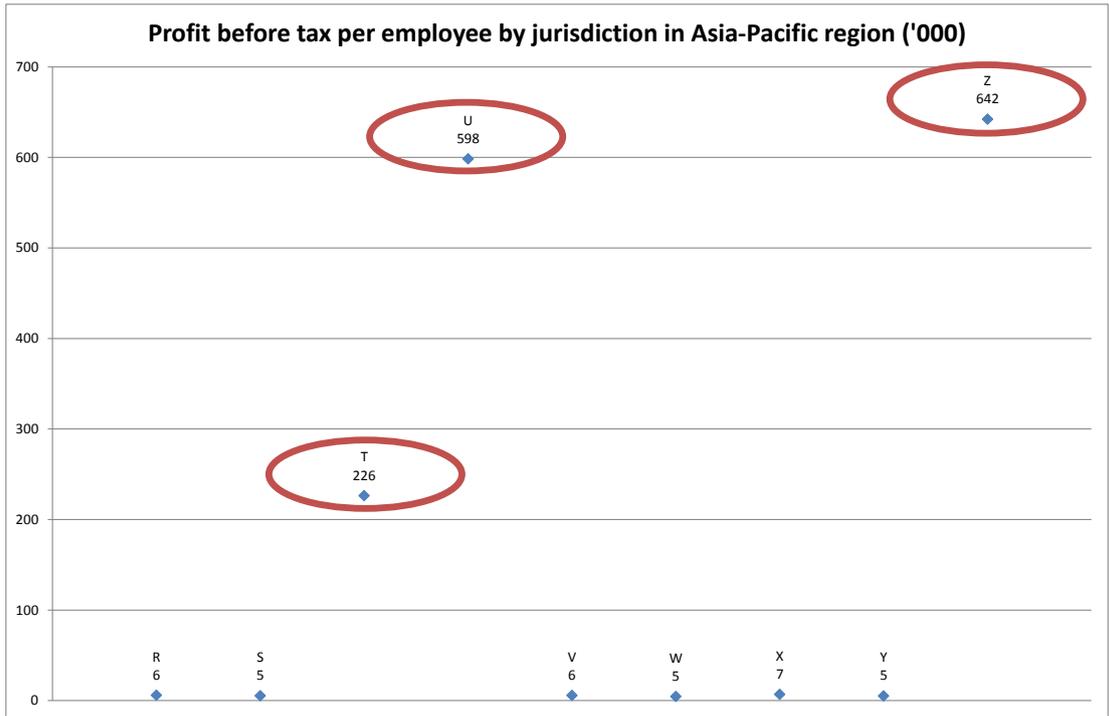
Tax jurisdiction	Name of the MNE Group: MNE SA Fiscal year concerned: Comparing 31 12 2016 and 31 12 2017 Currency used: EUR										
	Proportion of revenues from unrelated parties	Proportion of revenues from related parties	Revenues generated per employee	Pre-tax profit generated per employee	Revenues generated per tangible assets	Pre-tax profit generated per tangible assets	Pre-tax return on equity	Post-tax return on equity	Profit margin	Effective tax rate	
	Unrelated party revenues / Total revenues	Related party revenues / Total revenues	Total revenues / Number of employees '000	Profit before tax / Number of employees '000	Total revenues / Tangible assets '000	Profit before tax / Tangible assets '000	Profit before tax / (Stated capital + retained earnings)	(Profit before tax - Income tax accrued) / (Stated capital + accumulated earnings)	Profit before tax / Total revenues	Income tax accrued / Profit before tax	
A	0.06%	-0.06%	-8.95	-0.77	-0.06	0.00	-1.38%	-1.13%	0.10%	0.94%	
B	0.19%	-0.19%	-7.91	-1.12	-0.16	-0.03	-1.32%	-1.11%	-0.11%	1.14%	
C	1.54%	-1.54%	-103.50	-6.61	-0.38	0.05	-0.50%	-0.53%	0.38%	0.52%	
D	0.04%	-0.04%	-7.38	-1.66	-0.07	-0.01	-3.70%	-3.19%	-0.63%	1.70%	
E	-1.43%	1.43%	-12.00	-2.00	0.38	0.00	-2.83%	-2.15%	-0.63%	-0.31%	
F	0.69%	-0.69%	-9.14	0.60	-0.10	0.00	0.96%	0.88%	1.23%	-0.69%	
G	-0.50%	0.50%	-6.61	1.58	-0.28	0.06	2.50%	2.37%	1.34%	-0.89%	
H	3.03%	96.97%	92.00	1.61	0.58	0.01	11.11%	7.81%	1.75%	29.67%	
I	-5.47%	5.47%	391.48	2.85	5.36	0.07	2.69%	2.81%	-7.18%	-6.93%	
J	1.63%	-1.63%	-9.01	-2.23	-0.28	-0.08	-2.13%	-2.00%	-0.97%	1.41%	
K	-13.94%	13.94%	41.86	11.16	0.34	0.09	10.85%	10.17%	4.14%	-5.58%	
L	0.31%	-0.31%	3.01	1.14	0.21	0.08	3.16%	1.90%	0.87%	0.51%	
M	0.09%	-0.09%	2.95	1.05	0.08	0.02	3.58%	2.57%	0.73%	-0.94%	
N	1.07%	-1.07%	219.42	176.79	6.81	4.93	35.33%	35.33%	2.14%	0.00%	
O	0.07%	-0.07%	1.55	0.39	0.10	0.03	1.41%	1.26%	0.25%	-0.96%	
P	0.38%	-0.38%	12.81	3.67	-0.86	0.07	9.72%	8.16%	2.42%	-3.55%	
Q	8.61%	-8.61%	-25.24	-3.78	-0.17	-0.03	-4.53%	-2.97%	-0.76%	0.05%	
R	0.19%	-0.19%	13.67	-0.23	0.45	-0.06	-0.42%	-0.56%	-0.96%	1.24%	
S	2.70%	-2.70%	8.30	-0.19	0.85	-0.03	-0.21%	-0.52%	-0.57%	1.76%	
T	-5.39%	5.39%	228.65	151.26	3.78	3.12	64.62%	64.52%	16.46%	-8.43%	
U	-0.55%	0.55%	53.95	56.76	0.94	0.76	56.04%	56.02%	2.60%	-0.98%	
V	0.97%	-0.97%	7.65	-0.09	0.07	0.00	0.62%	1.28%	-0.49%	-3.65%	
W	1.05%	-1.05%	5.66	0.01	0.84	0.01	0.28%	0.49%	-0.12%	-1.27%	
X	0.18%	-0.18%	-2.52	-0.75	0.44	-0.02	-0.20%	0.78%	-0.41%	-4.20%	
Y	5.22%	-5.22%	41.73	-0.06	2.03	-0.07	0.30%	-0.21%	-1.80%	2.40%	
Z	-0.74%	0.74%	190.38	81.94	0.29	0.22	7.23%	5.23%	1.31%	0.69%	

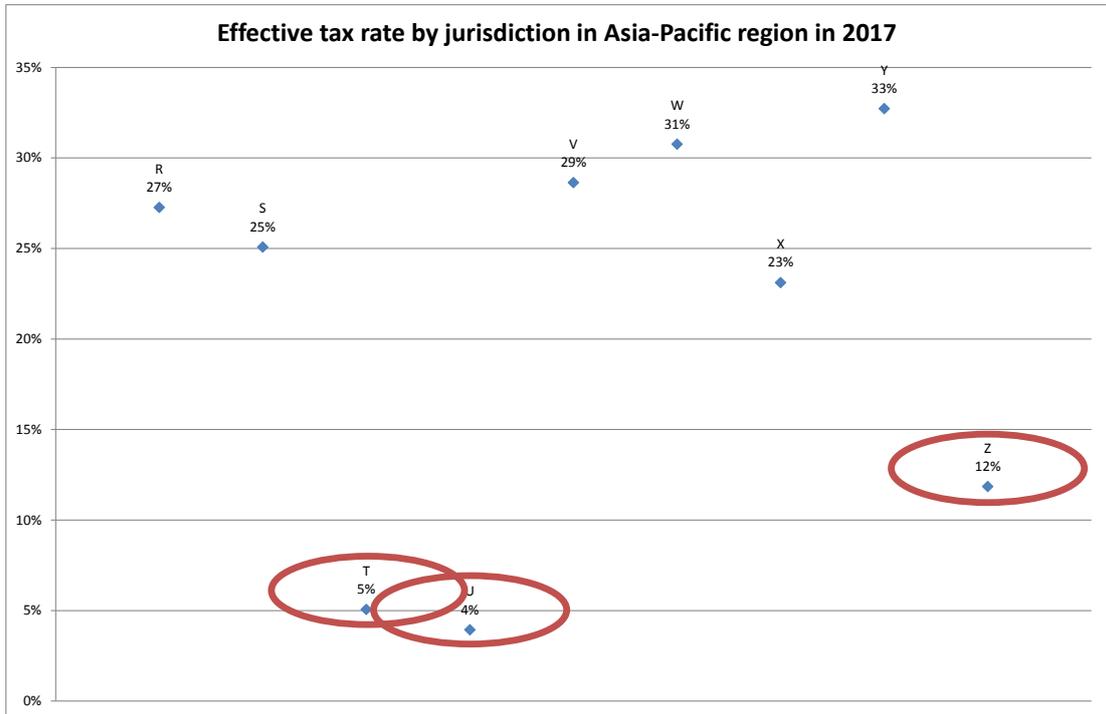
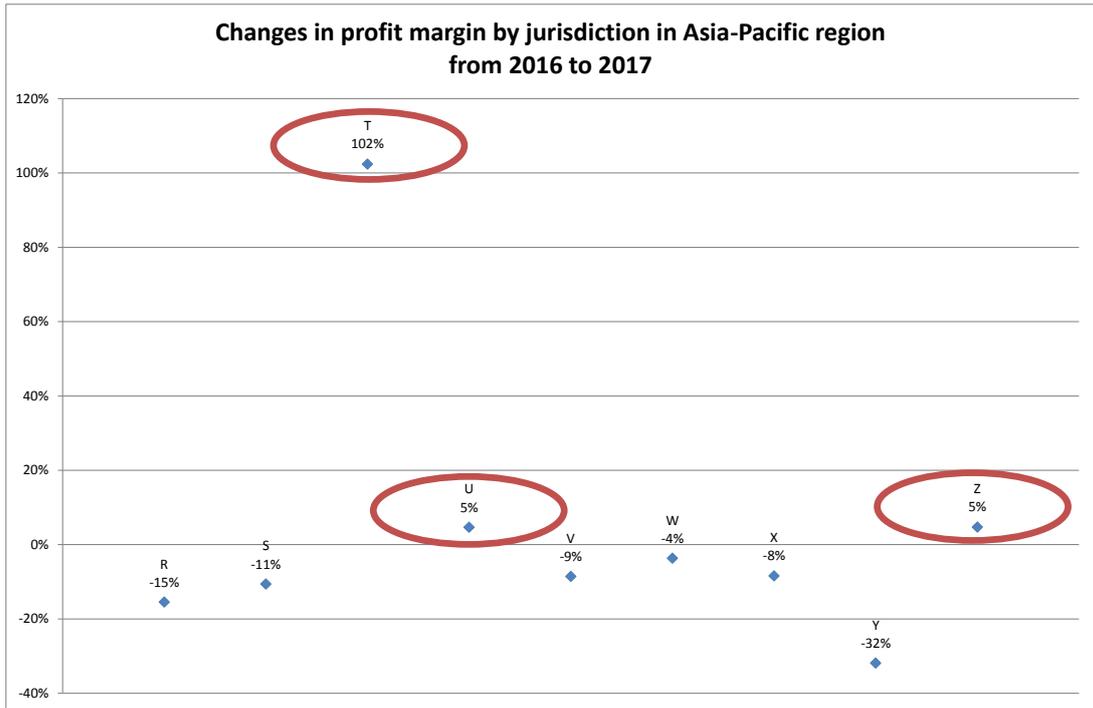
Changes in key ratios by jurisdiction (relative)

Name of the MNE Group: MNE SA										
Fiscal years concerned: Comparing 31 12 2016 and 31 12 2017										
Currency used: EUR										
Tax jurisdiction	Proportion of revenues from unrelated parties	Proportion of revenues from related parties	Revenues generated per employee	Pre-tax profit generated per employee	Revenues generated per tangible assets	Pre-tax profit generated per tangible assets	Pre-tax return on equity	Post-tax return on equity	Profit margin	Effective tax rate
	Unrelated party revenues / Total revenues	Related party revenues / Total revenues	Total revenues / Number of employees	Profit before tax / Number of employees	Total revenues / Tangible assets	Profit before tax / Tangible assets	Profit before tax / (Stated capital + retained earnings)	(Profit before tax - Income tax accrued) / (Stated capital + accumulated earnings)	Profit before tax / Total revenues	Income tax accrued / Profit before tax
A	0%	0%	-7%	-6%	-5%	-4%	-6%	-7%	1%	3%
B	0%	-12%	-6%	-7%	-3%	-4%	-7%	-8%	-1%	4%
C	7%	-2%	-6%	-3%	-2%	1%	-2%	-3%	3%	3%
D	0%	0%	-5%	-11%	-12%	-12%	-12%	-14%	-6%	6%
E	-2%	20%	-10%	-15%	6%	0%	-15%	-14%	-6%	0%
F	1%	-2%	-7%	4%	-8%	3%	4%	5%	12%	-3%
G	-1%	5%	-4%	10%	-4%	9%	15%	16%	15%	-7%
H										
I	-78%	6%	230%	15%	284%	34%	34%	46%	-65%	-31%
J	2%	-16%	-7%	-14%	-5%	-13%	-14%	-15%	-8%	9%
K	-29%	27%	32%	89%	36%	94%	58%	69%	43%	-26%
L	0%	-13%	3%	13%	3%	14%	14%	13%	10%	1%
M	0%	0%	3%	11%	7%	16%	14%	16%	8%	-3%
N	7%	-1%	6%	11%	9%	14%	9%	9%	5%	0%
O	0%	-1%	2%	5%	1%	4%	7%	8%	3%	-4%
P	0%	-30%	14%	45%	-12%	12%	46%	53%	27%	-13%
Q	22%	-14%	-16%	-22%	-17%	-23%	-14%	-14%	-7%	0%
R	0%	-21%	14%	-4%	5%	-11%	-2%	-4%	-15%	5%
S	7%	-4%	8%	-3%	7%	-4%	-1%	-3%	-11%	8%
T	-35%	6%	49%	201%	33%	169%	172%	199%	102%	-62%
U	-9%	1%	6%	10%	12%	17%	25%	27%	5%	-20%
V	3%	-1%	8%	-2%	5%	-4%	3%	8%	-9%	-11%
W	1%	-17%	4%	0%	5%	1%	1%	3%	-4%	-4%
X	0%	-1%	-2%	-10%	4%	-4%	-1%	5%	-8%	-15%
Y	6%	-33%	45%	-1%	24%	-16%	2%	-2%	-32%	8%
Z	-24%	1%	9%	15%	3%	8%	4%	4%	5%	6%



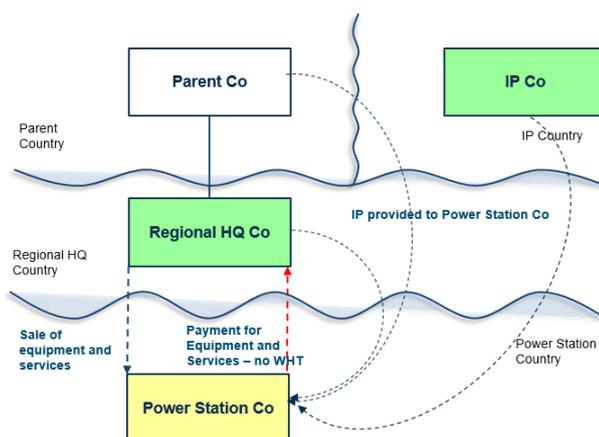






二、爭議解決機制之案例

Solar Power Station



Power Station Country issues additional tax assessments. Power Station Country only has a tax treaty with Regional HQ Co.

Structure

Parent Co Group builds Solar Power Station in Power Station Country, providing equipment and services from Regional HQ Co, and intangibles including patents and designs from IP Co.

Solar Power Station transfer pricing used the Transactional Net Margin Method (TNMM), using Operating Margin as Profit Level Indicator (PLI).

TP and WHT Adjustments

Power Station Country however applies the Residual Profit Split method to **increase tax paid by Power Station Co.**

Power Station Country also determines that a royalty was in substance paid to IP Country, Regional HQ Co and Parent Co, and **imposes withholding tax.**

Double Taxation

Double taxation has arisen because Regional HQ Country **does not reduce Regional HQ Co's profit**, and IP Co, Regional HQ Co, and Parent Co countries **do not allow a credit for withholding tax.**

4

Equipment and Services

- Equipment and services have been provided to Power Station Co by its related party Regional HQ Co.
- Solar Power Station transfer pricing uses Transactional Net Margin Method (TNMM) with Operating Margin as the Profit Level Indicator (PLI).
- Power Station Country, however, applies a different transfer pricing method of Residual Profit Split.

Intangible Property (IP)

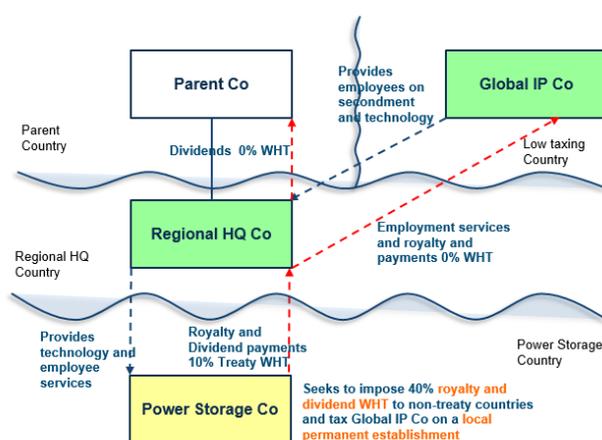
- Intangible Property (IP) has been provided to Power Station Co from Parent Co (power station plans), IP Co (use of patents), and Regional HQ Co (control software customisation).
- No royalties are paid by Power Station Co.

Discuss how double taxation arises in this case.

6

三、防止濫用租稅協定之案例

Global IP Centre



Power Storage Country only has a tax treaty with Regional HQ Country.

Structure

Parent Co Group provides battery power storage to support gas, wind and solar power stations to store electricity to meet peak load needs.

- The legal owner of the group's intellectual property (IP) is Global IP Co, which provides technology to Regional HQ Co, which then provides technology to Power Storage Co.
- Global IP Co employees are seconded to Regional HQ Co and then provide supporting services to Power Storage Co on visits to that country
- Dividend are paid by Power Storage Co to Regional HQ Co, which in turn pays dividends to Parent Co.

Issues

- Power Storage Country considers that no tax treaties apply to the royalty and dividend payments and to the seconded employees..

4

Employee Services

Global IP Co has seconded employees to Regional HQ Co under short term employment contracts. These employees travel to Power Storage Country for short periods to assist Power Storage Co with specific projects. The related projects and employee duties are however substantially controlled by Parent Co.

Regional HQ Co does not have a permanent establishment (PE) in Power Storage Country under the Regional HQ Country/Power Storage Country tax treaty. This is based on the OECD 2014 Model Tax Treaty, where there is no PE where the building site or construction or installation project lasts less than twelve months.

5

四、有效打擊有害租稅競爭之案例

Country Self-Review of regimes

FICTIONAL CASE STUDY

ASSIGNMENT: Identify features of the regime which may be harmful.

Country:	Freedonia
Regime:	Banking Incentive Regime
<p>Description of regime: Freedonia taxes corporations at a statutory rate of 25%. Freedonia taxes resident corporations on their worldwide income, whether domestic-source or foreign-source. Freedonia taxes foreign branches of domestic corporations on an accrual basis.</p> <p>The Banking Incentive Regime provides reduced tax rates on banking income of 5%, 10%, or 20%. To be eligible for the incentive, a bank must apply to the Freedonia Banking Commission. The bank must meet several criteria to be eligible (these criteria have been published by the Freedonia Banking Commission):</p> <ul style="list-style-type: none"> • The bank must be resident in Freedonia. • At most 10% of the bank's income can arise from transactions with residents of Freedonia • The bank must employ at least 10 individuals resident in Freedonia. • A majority of the bank's shares must be held by non-residents. • At most 10% of the bank's lending can be in the Freedonian currency. <p>The Freedonia Banking Commission may, on individual applications, vary these criteria or set additional criteria, at its discretion.</p>	
Part A: Preliminary factors	
A1: The regime has been previously reviewed and there have been no subsequent changes to the regime.	<i>No</i>
<i>Comments:</i>	
A2: The regime has been abolished. (Where a regime has been abolished and replaced by a new regime, the new regime should be considered on a separate Template)	<i>No</i>
<i>Comments:</i>	

<p>A3: The regime falls outside the scope of the work of the Forum on Harmful Tax Practices. <i>(The scope of this work focuses on geographically mobile activities, such as financial and service activities, including the provision of intangibles. It excludes regimes designed to attract investment in plant, building and equipment)</i></p>	<p>No</p>
<p><i>Where a regime falls outside the scope of the work of the Forum, please provide a full and detailed explanation as to why this is the case:</i></p>	
<p>If the response to any of A1-A3 is ‘Yes’, there is no requirement to complete Parts B-D</p>	
<p>Part B: Key factors in identifying harmful preferential tax regimes</p>	
<p>B1: No or low effective tax rates [See 1998 Report, paragraph 61]</p>	<p>Yes</p>
<p><i>Comments:</i> The general corporate tax rate in Freedonia is 25%. Under the Banking Incentive Regime, the corporate tax rate is reduced to 5% or 10% for eligible activities undertaken with non-resident clients, and 20% for eligible activities undertaken with resident clients.</p>	
<p>B2: Ring-fencing of regime from the domestic economy [See 1998 Report, paragraph 62]</p>	<p>No</p>
<p><i>Comments:</i> The Banking Incentive Regime is not ring-fenced from the domestic economy. Eligible banks can transact with both domestic and non-resident clients. Eligible banks can be owned by domestic or non-resident investors.</p>	
<p>B3: Lack of transparency of the regime <i>(for example, the details of the regime or its application are not apparent, or there is inadequate regulatory supervision or financial disclosure)</i> [See 1998 Report, paragraph 63]</p>	<p>No</p>
<p><i>Comments:</i> The rules for the Banking Incentive Regime are contained in the Income Tax Act and Regulations. Guidance on the operation of the regime is available on the websites of the Freedonian Tax Authority and the Freedonia Banking Commission. While admission to the regime requires application to the Freedonia Banking Commission, the criteria on which the Commission makes its decisions are publicly available.</p>	

B4: Lack of effective exchange of information with respect to the regime [See 1998 Report, paragraphs 64-67]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> Freedonia is a member of the Global Forum with a Phase 2 review rating of Largely Compliant.	
Part C: Other factors in identifying harmful preferential tax regimes	
C1: An artificial definition of the tax base [See 1998 Report, paragraphs 69-70]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> The basis on which the income eligible for the regime is calculated are the same as under the general income tax system for banks.	
C2: Failure to adhere to international transfer pricing principles [See 1998 Report, paragraphs 71-72]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> Freedonia adheres to the arm's length principle as set out in the OECD's Transfer Pricing Guidelines. This is established in the Income Tax Act.	
C3: Foreign source income is exempt from residence country taxation [See 1998 Report, paragraph 73]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> Foreign branch income of a bank eligible for the regime is exempt. While foreign branch income is generally taxable in Freedonia, the exemption for bank branch income is consistent with the treatment of foreign branches of banks by other countries.	
C4: Negotiable tax rate or tax base [See 1998 Report, paragraph 74]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> The Income Tax Act allows the Freedonia Banking Commission to determine whether the preferential tax rate under the regime for foreign source income is 5% or 10%. However, this discretion is almost always used to provide the 5% rate. The 10% rate is provided only when this will enable a taxpayer to avoid the impact of its parent country's CFC rules.	
C5: Existence of secrecy provisions [See 1998 Report, paragraph 75]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> Freedonia's banking laws provide for banking secrecy. However, such secrecy can be overridden in order to respond to a request for information through a tax treaty or TIEA.	

C6: Access to a wide network of tax treaties [See 1998 Report, paragraphs 76-77]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> Freedonia has 87 tax treaties in effect. These treaties meet the Action 6 standard for preventing treaty abuse. Freedonia has the Multilateral Convention for Mutual Administrative Assistance in effect.	
C7: The regime is promoted as a tax minimisation vehicle [See 1998 Report, paragraph 78]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> The tax advantages of the regime are noted on Freedonia government websites but in the context of a broader strategy to enhance Freedonia's financial sector. It is part of a suite of measures, including government promotion of banking services, immigration and tax incentives to attract foreign banking personnel, and government development of real estate in the capital city for financial services firms.	
C8: The regime encourages purely tax-driven operations or arrangements that involve no substantial activities [See 1998 Report, paragraph 79]	<i>No</i>
<i>Comments:</i> The regime's tax advantages are available only if the bank establishes a physical presence in the capital city and employees at least 10 individuals resident in Freedonia.	
Part D: Conclusion of self-review	
D1: In light of the above and other factors, does your country believe the tax regime may be potentially harmful?	<i>No</i>
<i>Comments: (Include any assessment of the likely impact of the regime on other countries)</i>	
The Banking Incentive Regime is low tax but does not trigger any of the other factors. It is therefore not harmful.	
D2: What measures are proposed to remove any features considered harmful?	
<i>Comments:</i>	
D3: Further observations or comments	
<i>Comments:</i>	