

出國報告（出國類別：其他）

經濟合作暨發展組織（**OECD**）第 106
屆租稅研討會「稅捐稽徵機關如何相
互合作及交換資訊」會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：林天琴 專員

派赴國家城市：韓國首爾

出國期間：107 年 3 月 12 日至 15 日

報告日期：107 年 6 月 15 日

摘要

在全球化浪潮下，國際租稅之重要性日益增加，經濟合作暨發展組織（OECD）藉由定期舉辦租稅研討會，邀請各國財稅官員分享經驗及傳遞知識，協助各國落實 OECD 發布之稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）15 項行動計畫，以達成維護稅基、促進課稅公平及財政永續健全發展之目標。

韓國多邊稅務中心（Korea-OECD Multilateral Tax Center, KTC）與 OECD 政策合作，每年舉辦國際租稅研討會，本（2018）年預計舉辦 7 場，研討主題分別為「稅捐稽徵機關如何相互合作及交換資訊」、「BEPS 行動計畫課程 1 之最低標準」、「資產間接移轉之工具包」、「國際加值型營業稅指導原則」、「資訊交換與共同申報及盡職審查準則(CRS)」、「租稅協定適用、多邊工具(MLI)與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)」及「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)講師之訓練」。為即時掌握提升爭議解決機制效率及資訊交換原則等最新國際租稅趨勢，並汲取其他國家實務經驗，本部指派國際財政司林專員天琴出席前述第 1 場會議。

本次研討會共來自 16 個國家 27 名學員及專家學者，講師團隊包括 OECD 資深講師、愛爾蘭主管機關代表、法國財政經濟部資訊交換組調查員、澳洲稅務局官員及國際財政文獻局（IBFD）資深研究員等 5 位專家，以 14 場專題討論各租稅管轄區分析跨國企業租稅遵從風險方式，透過國際租稅合作模式，如運用租稅協定資訊交換條文或稅務資訊交換協定進行個案與自動資訊交換，並進行聯合審查機制以提升跨國企業資訊透明度及查核效率，同時介紹部分國家或地區導入納稅義務人租稅遵從合作機制之經驗，俾提升租稅遵從度。

經濟合作暨發展組織(OECD)第 106 屆租稅研討會「稅捐稽徵機關如何相互合作及交換資訊」會議報告

目 錄

壹、緣起及目的	1
貳、與會人員及會議經過	2
參、會議研討內容.....	3
一、OECD 全球關係計畫(Global relations programme)租稅業務介紹.....	3
二、國際租稅合作架構.....	4
三、跨國企業租稅風險管理.....	6
四、稅捐稽徵機關遵從風險管理.....	7
五、國際聯合風險分析.....	9
六、跨國企業資訊透明.....	10
七、租稅遵從合作.....	12
八、移轉訂價文據及國別報告簡介.....	14
九、移轉訂價文據及國別報告與租稅風險分析.....	15
十、海外自動稅務遵從策略.....	19
十一、個案資訊交換國際標準.....	21
十二、稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換共同申報標準.....	24
十三、聯合審查.....	26
十四、確保納稅義務人權益之保密制度.....	28
肆、心得與建議	31
附 件	

附 件

附件 1：行前資料

附件 2：研討會簡報

經濟合作暨發展組織(OECD)第 106 屆租稅研討會「稅捐稽徵機關如何相互合作及交換資訊」會議報告

壹、緣起及目的

全球合作防杜逃漏稅已成不可逆趨勢，OECD 應 20 國集團 (G20) 要求發布防止「稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS)」15 項行動計畫成果報告，作為各國修正國內法及租稅協定政策之參考。考量 BEPS 行動計畫將對各國稅制造成重大衝擊，OECD 與韓國多邊稅務中心 (KTC) 於本 (2018) 年安排一系列訓練計畫，透過 OECD 及其會員國指派專家傳遞相關知識、設計模擬案例供參與研習之各國官員分組討論，分享國內制度及實施經驗，進行意見交流。

本次研討會於本年 3 月 12 日至 15 日於韓國首爾舉行，聚焦 BEPS、稅務用途資訊交換、移轉訂價國際發展、各國稅務合作與提升納稅義務人租稅遵從之重要性。透過該研討會有助瞭解各國法律、稽徵及技術面之國際合作、「稅務資訊透明及交換全球論壇 (Global Forum on Transparency and Exchange of Information)」個案資訊交換國際標準、共同申報準則 (CRS) 及稅捐稽徵機關透過國際聯合反避稅資訊中心 (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration, JITSIC) 合作辨識跨境稅務風險。本部於 2017 年 6 月 14 日增訂公布稅捐稽徵法第 5 條之 1、第 46 條之 1，參考 OECD 發布 CRS 及鄰近國家或地區相關規定，同年 11 月 16 日發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，本次研討會係由負責國際事務資深稅務人員參加，藉此汲取各國實務執行經驗，與國際接軌，並可因應我國目前或未來面臨國際間同儕檢視。

貳、與會人員及會議經過

本次研討會於韓國首爾肯辛頓飯店國際廳舉行，學員代表分別來自 11 個國家或地區，地主國韓國選派 5 位，其他代表分別來自不丹（2 位）、柬埔寨（1 位）、臺灣（1 位）、迦納（2 位）、香港（1 位）、印尼（2 位）、中國大陸（2 位）、馬爾地夫（2 位）、斯里蘭卡（2 位）及越南（2 位），共計 22 位代表。OECD 邀派 5 位租稅專家親臨指導，研討會主持人為 OECD 全球關係及發展（Global Relations and Development）租稅顧問 Ms. Ana Rodriguez-Calderon；並由愛爾蘭主管機關代表 Ms. Anne Margaret Gormley、法國財政經濟部資訊交換組調查員 Mr. Olivier Affouard、澳洲稅務局官員 Mr. John Nicola 及荷蘭國際財政文獻局（IBFD）資深研究員 Ms. Soojin Lee 共同擔任主講人。

會議首先由韓國多邊稅務中心（KTC）主任秘書 Dr. Hong-Tack Chun 歡迎所有代表及 OECD 專家，並介紹 KTC 歷史發展及歷來舉辦之訓練會議成果。續由研討會主持人 Ms. Ana 邀請各國家或地區與會代表自我介紹，及簡述所負責工作項目。Ms. Ana 介紹本次研討會目標、規劃及內容，包括 14 場專題討論，主題包括：「OECD 全球關係計畫租稅業務介紹」、「國際租稅合作架構」、「跨國企業租稅風險管理」、「稅捐稽徵機關遵從風險管理」、「國際聯合風險分析」、「跨國企業資訊透明」、「租稅遵從合作」、「移轉訂價文據及國別報告簡介」、「移轉訂價文據及國別報告與租稅風險分析」、「海外自動稅務遵從策略」、「個案資訊交換國際標準」、「稅務用途資訊（含金融帳戶資訊）自動交換共同申報標準」、「聯合審查」及「確保納稅義務人權益之保密制度」，並有 2 場小組案例研討與 1 場各學員國內資訊交換制度分享。

叁、會議研討內容

一、OECD 全球關係計畫 (Global relations programme) 租稅業務介紹

(一) OECD 組織架構

OECD 分為理事會 (Council)、秘書處 (Secretariat) 及專業委員會 (Committee) 等三大部門。理事會為 OECD 最高決策機構、秘書處從事分析與建議工作，各種不同專業之委員會 (Committee)，則允許會員及非會員國在各自權限範圍內針對實質經濟與社會問題進行討論與研究。

(二) OECD 財政事務委員會及全球關係組工作內容

財政事務委員會 (Committee on Fiscal Affairs, CFA) 分為 5 組，分別執掌租稅政策與統計、租稅協定與移轉訂價業務、國際合作與稅務行政管理、全球關係與資訊交換及稅務資訊透明及交換全球論壇。CFA 迄今工作成果包括發布避免所得稅重複課稅及防杜逃稅協定範本、移轉訂價指導原則、資訊交換全球標準、全球消費稅原則及稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫成果報告等，並負責提出租稅成長政策及租稅政策推動統計。

全球關係組每年舉辦約 60 場訓練或研討活動，其運作模式由 OECD 邀請已發展國家之專家學者擔任主講人，OECD 會員國則配合提供場地，目前與 OECD 合作設立多邊稅務中心之國家 (城市) 包括韓國 (首爾)、奧地利 (維也納)、匈牙利 (布達佩斯)、土耳其 (安卡拉)、墨西哥 (墨西哥市) 及中國 (揚州市)，開放 OECD 會員國或非會員國租稅官員瞭解 OECD 發布之各項租稅政策與全球標準、並進行意見交流及經驗分享，更建立雲端知識分享平台，透過線上學習或 OECD 專家線上即時指導等混合學習方式，達成全球租稅共識之目標。以 BEPS 行動計畫為例，OECD 除舉辦多次實體課程及數位課程外，更導入「偕同發展計畫」，由已成功導入 BEPS 國家協助開發中國家建立相關制度，例如目前由荷蘭協助喬治亞發展 BEPS 行動計畫最低標準 (5 及 14)，以達同儕檢視標準。

二、國際租稅合作架構

(一) 全球區域性租稅組織

區域性組織設立得凝聚參與國家間共識，有效達成政策目的。為協助開發中國家有效運用租稅誘因以吸引投資，同時建立良好租稅制度，已開發國家提供相關外部協助，如協助建構完整租稅制度或提供相關資料庫等技術支援，同時強調稅務查核與納稅義務人權益保護之平衡，以區域性組織模式落實租稅政策，成效顯著。目前全球區域性租稅組織包括非洲稅務管理論壇(African Tax Administration Forum)、歐洲組織間稅務管理論壇(Intra-European Organisation of Tax Administrations)、太平洋島嶼稅務管理者論壇(Pacific Islands Tax Administrators Association)、亞洲稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Administration and Research)、稅務管理聯邦組織(Commonwealth Association of Tax Administrators)、稅務主管會議與研究中心(Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales)及伊斯蘭國稅務機關組織(Association of Tax Authorities of Islamic Countries)。制定租稅政策之區域組織則包括歐盟(EU)、亞太經濟合作(Asia-Pacific Economic Cooperation)、南非發展區域組織(Southern African Development Community)、加勒比區域組織(Caribbean Community)、北歐理事會(The Nordic Council)等，目前全球會員數最多之國際組織為OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇，已有150個會員(截至2018年5月31日)。

(二) 達成OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇政策目標工具

OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇原係2000年OECD為強調非合作租稅管轄區之租稅風險與租稅遵從程度而設之全球論壇，當時原始會員皆同意落實稅務資訊透明及交換，嗣2009年9月，該全球論壇因應G20指示組織重整，並重新整合相關執行原則，目前該論壇已有150個會員，以共同執行為基礎，確保跨國稅務資訊交換之原則處理一致，各租稅管轄區為落實新資訊透明標準有效交換稅務資訊，需完備國內及國際2層次法律要求，包括國內立法或修法以允許進行資訊交換，並透過國際公約，如租稅協定、稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange

Agreements, TIEA)、多邊稅務行政互助公約(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MCAA)、執行 BEPS 多邊公約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)或相互法律協助協定(Mutual Legal Assistance Treaty, MLAT)等,取得執行稅務資訊交換之國際法律基礎。

締約方間承諾透過稅捐稽徵機關之跨國合作打擊逃漏稅,同時強調維護納稅義務人之權益,避免差別待遇及雙重課稅,雙邊租稅協定僅拘束締約雙方,多邊公約則可達單一制度廣泛範圍適用之效益,具資訊交換條文之國際協定條文如下:

1. OECD 稅約範本第 26 條:締約方主管機關應交換與所適用租稅協定可預見相關之稅務資訊。
2. OECD 稅務資訊交換協定第 5 條:被請求交換資訊之一方主管機關應提供請求資訊交換之他方主管機關相關資訊。
3. 稅務行政互助公約:1988 年歐洲委員會(Council of Europe)與 OECD 共同制定,並於 2010 年修訂,目前已有 117 個國家或地區簽署(截至 2018 年 5 月 9 日),目前為國際稅務合作之最高原則,其內容如下:

(1) 資訊交換:締約方間應以個案(on request)、自動(automatic)及自發(spontaneous)方式交換可能有助於執行該公約所定稅目資訊,並視個案評估是否啟動相關締約方同時進行稅務查核,於該公約架構下,各租稅管轄區分別簽署國別報告主管機關協定(Competent Authority Agreement)及稅務用途金融帳戶資訊交換主管機關協定,以落實特定及細節之資訊交換。

(2) 協助徵稅:締約方對於其法律規範應徵收納稅義務人欠繳稅款,得請求締約他方協助徵收或就該人於該締約他方境內之財產進行必要之徵起或採取適當之保全措施。

(3) 稅務文書代為送達:締約一方得請求締約他方協助將涉及該公約所定稅目

相關文書，包括司法判決相關之文書，送達應受送達人。

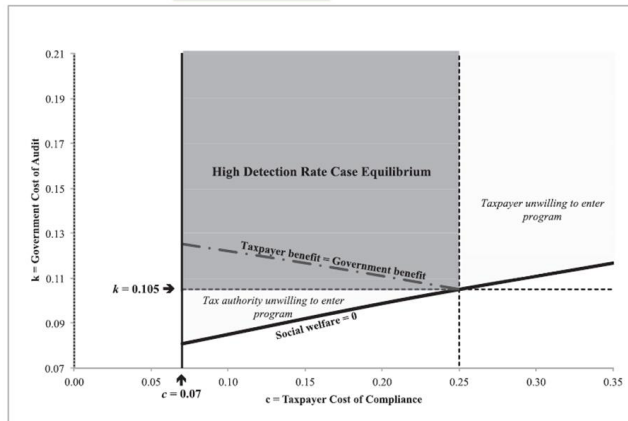
三、跨國企業租稅風險管理

跨國企業具雄厚經濟實力，在追求獲利極大化過程中，其管理租稅風險之態度各不相同。部分跨國企業認為企業形象為隱性資產，有利企業長期發展並獲消費者認同，提升企業形象可能對營收、市場占比、企業價值產生正面效用，並可降低審計及廣告費用，爰積極完備內部稅務控制制度並公開納稅資訊及稅務立場，例如全球第二大行動通訊網絡公司英商 **Vodafone** 於官方網頁公布租稅政策為誠實、透明及一致性，該集團成員於設計任何政策或執行活動，皆需考量相關租稅負擔及稅務風險；荷蘭商 **DSM** 公司公布租稅控制架構，公告租稅管理措施，如集團重組及企業重整稅務分析、因應當地稅務政策變革策略、公開集團內部交易事項等，明確公開其稅務立場及租稅遵從程度，包括會計與審計方面之遵從。

合宜租稅規劃得有效減輕租稅降低營業利潤，惟跨國企業如規劃不當，恐影響其企業形象，並引發與稅捐稽徵機關間緊張關係導致不利稅務查核結果，爰此，跨國企業多盼與稅捐稽徵機關簽訂預先訂價協議或取得預先核釋，以確保稅務案件確定性，預防租稅爭議。目前澳洲、荷蘭、南韓及美國皆定有各類型之「合作遵從計畫」，俾利跨國企業確定其租稅負擔，更有效率進行企業決策。

Ms. Soojin Lee 以賽局理論分析跨國企業與稅捐稽徵機關進行「合作遵從計畫」之意願，跨國企業選擇該計畫之成本為遭受稅捐稽徵機關查核增加之稅額，利益為未遭受稅捐稽徵機關查核而省卻之稅額；稅捐稽徵機關採行該計畫之成本為因未進行查核短補徵之稅額，利益為未進行查核省卻之稽徵成本。依據經濟學分析結果，倘稅捐稽徵機關選案查核比率高，則納稅義務人負擔成本與稅捐稽徵機關負擔成本相等時，雙方將進行「合作遵從計畫」，如下圖（ $k=0.105$ ， $c=0.25$ ）：

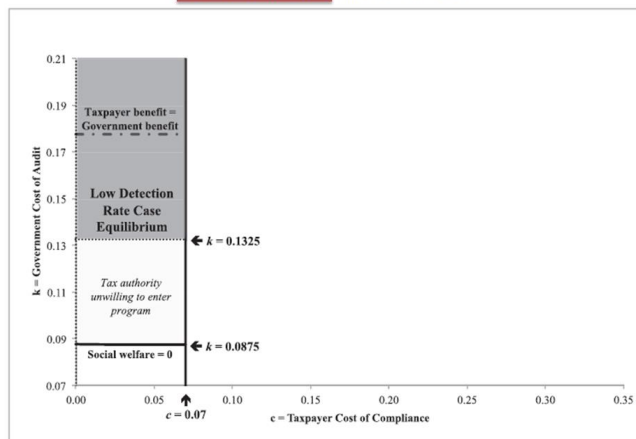
FIGURE 1
Participation in Enhanced Relationship Program
High Detection Rate Case: $\delta > (\tau - c)/\tau$



De Simone, L., Sansing, R. C., & Seidman, J. K. (2013). When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial?. *The Accounting Review*, 88(6), 1971-1991.

倘稅捐稽徵機關選案查核比率低，跨國企業是否加入「合作遵從計畫」將取決於企業成本，與稅捐稽徵機關查核成本無關，如下圖（ $c=0.07$ ）：

FIGURE 2
Participation in Enhanced Relationship Program
Low Detection Rate Case: $\delta \leq (\tau - c)/\tau$



De Simone, L., Sansing, R. C., & Seidman, J. K. (2013). When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial?. *The Accounting Review*, 88(6), 1971-1991.

四、遵從風險管理（Compliance Risk Management, CRM）

（一）定義

稅務遵從風險管理定義為：「於所有納稅義務人可得而知及稅捐稽徵機關可為之權責下，稅捐稽徵機關謹慎制定各式促使納稅義務人稅務遵從或避免稅務不遵從之系統化制度。」即稅捐稽徵機關為責成納稅義務人主動遵從相關法令以降低選案查核機率，同時防杜逃漏稅，制定不排他且於法律授權範圍內促使納稅義

務人主動繳納應負擔租稅之制度，包括獎勵或處罰制度。

（二）影響 CRM 之因素

稅捐稽徵機關為設計有效 CRM 制度，應就影響納稅義務人納稅行為模式之各類因素分析，全面性 CRM 指包括營運狀況（Business）、產業別（Industry）、社會面向（Sociological）、經濟面向（Economic）及心理層面（Psychological）之綜合分析，分述如下：

1. 營運狀況：稅捐稽徵機關應考量包括企業之經營模式（獨資、合夥、公司或信託組織）、營運規模、營業項目、資本投入及業務中介情形，是類資訊絕大部分得經由企業帳簿文據中查得。
2. 產業別：稅捐稽徵機關應進行產業分析以取得基本背景知識、參與產業鏈之其他企業、邊際利潤、成本架構、運作情形及產業間競爭、季節性因素或基礎建設均可能造成影響，稅捐稽徵機關愈能掌握產業資訊，遭遇查核障礙程度愈低。
3. 社會面向：稅捐稽徵機關得分析企業行為模式是否受在地文化、道德背景、企業與政府間關係或教育程度等因素影響，亦可能供稅捐稽徵機關分析進行稅務查核之難易程度。
4. 經濟面向：稅捐稽徵機關得自企業投資規模、所承擔貸款利率、各國家或地區政府政策、租稅政策及國際關係、營運當地通貨膨脹率及營運規模等，分析受查企業營運波動之可能原因。
5. 心理層面：稅捐稽徵機關得考量企業是否極具獲利企圖心、對於法令政策係是否採保守態度、是否重視企業形象及公平貿易等，該等因素均可能影響稅捐稽徵機關執行 CRM 之成效。

（三）傳統 CRM 與現代 CRM

傳統 CRM 著重於整體商業環境與營業趨勢可能產生之稅務風險分析，藉由選定風險因子並給予風險權數以供選案查核參考，高風險因子如企業財務報表純益

率明顯低於同產業之其他企業、企業年度納稅數額較前一年度之納稅數額大幅減少、財務報表與稅務報表產生重大調整差異、持續營業虧損、有效稅率低、該企業具積極租稅規劃紀錄、營業收入增加但純益率下降、是否具關係人或境外交易等。為選取正確風險因子進行查核，稅捐稽徵機關應考量查核調整之科目是否具有實益、該等查核對於未來年度、產業鏈上是否可能造成相關影響，並應同時考量不具經濟實質因素所隱含原因，例如企業委任之律師、會計師或往來銀行是否經常更動，或稅捐稽徵機關是否熟悉企業所採取租稅規劃模式等。

隨時代變遷，稅捐稽徵機關查核觀念逐漸由課徵稅收極大化轉變為課徵與國家經濟發展狀況及企業營運狀況相符之稅收，且鼓勵納稅義務人主動與稅捐稽徵機關合作以達租稅遵從目標。為建立現代化 CRM 制度，應分析租稅不遵從行為原因，並建立徵納雙方合作信任關係，例如主動協助納稅義務人遵從稅務法令，捨棄高額罰鍰以遏阻逃漏稅方式、提供獎勵措施等租稅誘因、與民間舉辦相關政策法令宣導溝通會議、對於低風險租稅規避之案件課予最低限額稅負得豁免受查等方式，降低稽徵成本並緩減徵納雙方間壓力，確保稅捐稽徵機關徵起合宜稅收，達成納稅義務人與稅捐稽徵機關間雙贏效果。

五、國際聯合風險分析

（一）OECD 國際聯合反避稅資訊中心

OECD 國際聯合反避稅資訊中心（JITSIC）成立於 2004 年，由稅務管理論壇（Forum on Tax Administration，FTA）之 38 個會員國組成，會員國於雙邊租稅協定、多邊稅務行政互助公約或稅務資訊交換協定等法律架構下參與會議分享經驗、資源及專業知識，並責成會員國繼續共同合作，以增進各國家或地區間合作，遏止跨境租稅規避。

以 105 年 5 月 9 日由國際調查記者同盟（International Consortium of Investigative Journalists，ICIJ）公布之「巴拿馬文件」（The Panama Papers）為例，該文件揭露 1,100 萬筆文件，內容涵蓋 21 個國家或地區涉及 21 萬間企業資料，JITSIC 旋邀集

相關會員國召開聯合會議分析該文件衍生之稅務風險，研商稅捐稽徵機關因應對策、後續查核方向及共同合作事宜，嗣經各租稅管轄區查核共 1,700 餘名納稅義務人稅務案件，進行 2,550 餘案跨境資訊交換請求，達成 1,900 餘件租稅遵從。嗣 106 年 11 月 5 日 ICIJ 再度公開天堂文件（The Paradise Papers），JITSIC 借鏡巴拿馬文件經驗，設計快速有效因應制度，包括建立個案資訊交換集體請求（Group Request）工具，並聚焦稅務代理人如會計師或律師等稅務諮詢人員影響其客戶租稅遵從之風險分析，提升國際聯合風險分析之效率。

（二）OECD「不當租稅規劃資料庫」（Aggressive Tax Planning Directory）

為協助租稅管轄區更快速有效因應租稅風險、辨識國際趨勢及租稅規劃模式，OECD 成立線上安全資料庫，由該資料庫會員國（包括 OECD 成員國及 BEPS 計畫參與國）及時於該平台分享其稅捐稽徵機關查核稅務案件時掌握之各式租稅規劃類型、規劃意圖、查核技巧及查核成果等，俾供會員國間迅速於法律層面或行政管理層面因應相關稅務風險，目前該平台著重之主題包括銀行業或類似行業申報虧損之處理及混合錯配安排之揭露。

各國家或地區提供於該安全資料庫之所有文件均嚴格保密，僅會員國家或地區特定人員具登入密碼，藉由經驗及知識分享，各國家或地區稅務官員得瞭解各式租稅規劃模式，以有效防止不當租稅規劃。目前該資料庫已登錄超過 430 種租稅規劃模式，並設有混合錯配安排專區，列示各租稅管轄區對於各式混合錯配安排類型之認定及課稅方式，對於各國家或地區依據 OECD BEPS 行動計畫 2「消除混合錯配安排」成果報告建議進行國內法律之修訂或行政程序之因應極具效率。2012 年 OECD 秘書處表示，設置該資料庫已避免各租稅管轄區遭受高達 15 億歐元之稅收損失。

六、跨國企業資訊透明

（一）背景

跨國企業具有營業規模龐大特徵，因其交易錯綜複雜且牽涉多個租稅管轄

區，稅捐稽徵機關不易查核其實際交易利潤。為打擊跨境逃漏稅，促使跨國企業繳納合宜租稅，各租稅管轄區多要求跨國企業負主動提供帳簿文據之義務，過去稅捐稽徵機關要求納稅義務人申報資訊包括營業利潤、成本架構、移轉訂價文據、遞延所得稅資產或負債等，因相關資訊係經由帳務處理之彙整資訊，稅捐稽徵機關常面臨查核時點落後、納稅義務人提供過多資訊致稅捐稽徵機關查核責任過重或稅捐稽徵機關責成納稅義務人過重帳簿文據義務等問題。

（二）OECD BEPS 行動計畫有關資訊透明之要求

近年來國際新資訊透明標準迅速發展，除賦予納稅義務人揭露更全面之帳簿文據資訊外，亦要求租稅管轄區間相互交換可能造成租稅競爭之資訊，俾有效查核打擊跨境租稅逃漏，OECD BEPS 行動計畫有關資訊透明之要求分述如下：

1. BEPS 行動計畫 5「有效打擊有害租稅慣例，將租稅透明及實質課稅原則納入考量」結論報告，主要目的為改善有害租稅優惠制度，要求給予租稅優惠制度須以實質經營活動為前提，相關租稅優惠制度必須公開透明，爰在互惠及保密基礎下，締約一方在相關協定架構下，應與可能有利害關係之締約他方租稅管轄區進行自發資訊交換，交換之「核釋」包括（1）優惠稅務核釋（2）單邊預先訂價協議或與移轉訂價相關之跨境單邊核釋（3）跨境單邊減少應稅利潤之核釋（4）常設機構核釋（5）關係企業導管公司核釋及其他可能引發 BEPS 問題之核釋。
2. BEPS 行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」修正移轉訂價指導原則，要求跨國企業集團之營利事業成員（含最終母公司）應送交「集團主檔報告」（Master File）及「國別報告」，揭露跨國企業營業收入、營業利潤及於各租稅管轄區繳納之租稅。在相關協定架構下，締約方間另應簽署主管機關協定俾向跨國企業涉及之租稅管轄區進行國別報告交換，以有效管理移轉訂價查核風險。
3. BEPS 行動計畫 12「要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃」，建議租稅管轄區責成符合條件之納稅義務人於租稅規劃完成時，及稅務從業人員於提供客戶租稅規劃建議時，即應申報相關規劃內容，稅務從業人員並宜申報其客戶名單，

俾利跨國企業之交易模式及架構更透明。OECD 於本年 3 月因應各租稅管轄區實施 CRS，發布「強制揭露避免共同申報義務之安排與不透明境外架構規則範本」(Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures)，租稅管轄區得責成中介機構(intermediaries)或服務提供者(promoters)揭露為避免共同申報義務目的所設立之安排或由境外不透明實體持有之消極投資工具架構。

(三) 其他促進資訊透明之措施

租稅管轄區得鼓勵跨國企業主動向社會大眾揭露相關稅務資訊，例如企業負擔租稅、薪資費用、董監酬勞及股利之絕對數額、該企業於各租稅管轄區之營業收入、繳納稅額及有效稅率等，以顯示跨國企業負擔之租稅責任。以荷蘭永續發展投資者協會(Dutch Association of Investors for Sustainable Development, VDBO)為例，其依據全球主要跨國企業公布之財務報表及納稅資訊，每年公布全球租稅透明標竿跨國企業名單，名列該名單者，具有該跨國企業誠實納稅及承擔社會責任之意義，對於其國際形象發展與消費者認同具正向循環效果。

七、租稅遵從合作 (Co-operative Compliance)

邇來各租稅管轄區意識到稅捐稽徵機關與納稅義務人間維持友善互信關係較傳統查核輔以罰鍰之方式更具正面效益，OECD 於 2013 年發布 FTA 費時 5 年研究之「租稅遵從與合作報告」，完備過去「強化徵納雙方關係」之論點。該報告主要研究大型跨國企業與稅捐稽徵機關及稅務代理人間之互動關係，倡議提升租稅遵從合作，應自傳統模式，即稅捐稽徵機關要求納稅義務人申報後再進行查核，轉變為現代模式，即稅捐稽徵機關評估納稅義務人稅務規避風險後，與納稅義務人達成稅務協議俾即時管理，例如預先訂價協議、預先核釋、即時申報跨國交易或提供即時稅務疑義諮詢與確認機制等。對稅捐稽徵機關而言，得掌握納稅義務人交易情形、降低查核成本並有助稅捐徵起；對於納稅義務人而言，得知悉稅捐稽徵機關稅務立場、取得租稅確定性與即時分析稅務法令對交易產生之影響，該報告建議稅捐稽徵機關應與跨國企業建立合作及互信之關係，俾更有效率達成租

稅遵從雙贏目標。

(一) OECD 租稅遵從合作計畫

OECD 稅務管理論壇(FTA)於 2016 年創設「國際確保遵從計畫」(International Compliance Assurance Programme, ICAP)，該計畫由 OECD 會員國及會員國之居住者跨國企業自由參加，跨國企業得向其居住地主管機關申請就跨國交易涉及之締約他方主管機關進行多邊會談會議，主要會談內容多為移轉訂價交易架構、常設機構營運情形及移轉訂價 3 層文據報告等，各會員租稅管轄區稅務官員得同步瞭解跨國企業交易內容，有助稅捐稽徵機關分析國際租稅規避及常設機構風險等，同時省卻跨國企業需向各租稅管轄區稅捐稽徵機關重複說明、解釋或補件之租稅遵從成本，得增進稅捐稽徵機關與跨國企業間之公開與合作關係，達成確保租稅遵從及租稅確定性效果，同時亦增強 BEPS 行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」有關相互協議程序之目的在於積極避免爭議產生之額外效果。目前該計畫由澳洲、加拿大、義大利、日本、荷蘭、西班牙、英國及美國擔任領導國，跨國企業總部設於前述領導國者，由該領導國負責跨國企業風險分析，該領導國並得舉辦研討會，與其他會員國分享查核經驗。

(二) 愛爾蘭租稅遵從合作計畫

愛爾蘭於 2003 年設立鉅額案件查核部門 (Large Cases Division)，對於公司或集團年營收超過 1.9 億歐元、年應納稅額達 1,800 萬歐元企業、淨資產超過 5,000 萬歐元之個人或非愛爾蘭居住者擁有鉅額愛爾蘭資產之個人進行特定審查。據統計，該部門年查核數量包括約 700 個集團、超過 12,000 家公司及 500 位高資產個人。

為使鉅額案件查核部門查核案件更具效率並有效徵起稅收，該國於 2005 年首度導入合作遵從機制，並於 2017 年參酌 OECD 於 2016 年發布之租稅遵從與合作報告，設立稅務行政聯繫委員會 (Tax Administration Liaison Committee, TALC)，提供稅捐稽徵機關與稅務代理人間不具法律拘束力之商議聯繫平台，並鼓勵符合特定條件跨國企業申請加入新式租稅遵從計畫。加入該計畫之跨國企業應確保遵

守所有租稅法令，該企業並應於每年舉辦之風險評估會議主動向稅捐稽徵機關揭露交易涉及之稅務風險，倘公司發生重整或重大交易時，應預先通知稅捐稽徵機關或得申請稅務諮詢。稅捐稽徵機關則就每一跨國企業指派專案人員管理，並僅得於特殊情形下進行查核。愛爾蘭並設有監督與評核小組追蹤評估新式租稅遵從計畫之效益，該國稅捐稽徵機關邀請 408 個大型企業集團加入此計畫，目前已有 86 個企業集團加入。

八、移轉訂價文據及國別報告簡介

（一）背景

OECD 於 104 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」最終成果報告，定明移轉訂價 3 層文據之具體架構及施行規定，提供各租稅管轄區做為修訂國內及國際稅制之參考。行動計畫 13 所定之移轉訂價文據將列入「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) 第 5 章，國別報告自動交換並為包容性架構 (Inclusive Framework) 會員承諾執行 4 項最低標準之一，各會員間需進行同儕檢視，做為認定是否為合作租稅管轄區標準之一。

（二）報告內容摘要

該報告要求跨國企業集團於各地租稅管轄區之營利事業成員 (含最終母公司) 合併營業收入達 7.5 億歐元者 (估計符合條件之企業占全球跨國企業 10% 至 15%，超過該營收門檻之企業營業利潤估計占全球營利事業總利潤 90%)，應備妥 3 項文據，分別為「集團主檔報告」(Master File)、「本地事業移轉訂價報告」(Local File) 及「國別報告」，由營利事業自我評估其受控交易是否遵循常規交易原則，俾利稅捐稽徵機關評估移轉訂價交易稅務風險。

跨國企業指會計合併編制報表之企業，包含常設機構 (Permanent Establishment, PE) 或其他實體，應申報之報告內容略述如下：

1. 集團主檔報告：由跨國營利事業之集團成員申報，該報告通常包括企業組織結

構、經營狀況、集團持有之無形資產、集團成員間融資活動及集團財務及稅務情形，得綜覽跨國企業集團全球經營及移轉訂價政策。

2. 本地事業移轉訂價報告：由從事受控交易之營利事業申報，內容包括企業綜覽、企業集團之組織及管理結構、受控交易彙總資料、受控交易分析、關係企業合併營業報告書及其他與關係人或受控交易有關並影響訂價之文件，足供稅捐稽徵機關分析與核定營利事業受控交易是否符合交易常規。
3. 國別報告：指申報人為集團最終母公司（Ultimate Parent Company，UPC），應揭露跨國企業集團收入、利潤及稅負於全球配置情形，與集團成員於所在租稅管轄區從事營運之活動，該報告依據得交換該報告之雙邊或多邊租稅協定規定，以自動資訊交換方式提供予集團成員企業所在地租稅管轄區。

集團成員所在地租稅管轄區取得集團最終母公司所在地租稅管轄區主管機關交換之國別報告，得做為評估移轉訂價查核案件風險、其他 BEPS 議題風險或經濟統計資料分析之資料，不得取代本地事業移轉訂價報告有關特定交易內容移轉訂價分析、不得逕予認定移轉訂價交易價格是否合於常規，亦不得作為公式化調整跨國企業全球移轉訂價常規交易價格之依據。

（三）執行國別報告交換之法律依據

為完備自動交換國別報告法律依據，各租稅管轄區除需完備國內法律依據外，主管機關尚需簽署多邊或雙邊主管機關協定，協商有關資訊交換內容、時程及使用限制等議題，再藉由多邊稅務行政互助公約、定有資訊交換條文之雙邊租稅協定或稅務資訊交換協定據以執行。

九、移轉訂價文據及國別報告與租稅風險分析

（一）國別報告書表內容

國別報告主要 3 張書表分別為「跨國企業集團於各租稅管轄區之所得、稅負及營運活動分配概況」，填報內容包括跨國企業集團名稱、會計年度、幣別、租稅管轄區、與關係人及非關係人之收入、所得稅前損益、現金收付制之已納所得

稅、當期應付所得稅、實收資本額、累積盈餘、員工人數及除現金以外之有形資產，如下表：

國別報告(Country-by-Country Report)

表 1、跨國企業集團於各租稅管轄區之所得、稅負及營運活動分配概況
Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group :										
會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD										
幣別 Currency :										
租稅管轄區 ¹ Tax Jurisdiction ¹ (A)	收入 Revenues (B)			所得稅前 損益 Profit (Loss) before Income Tax (C)	已納所得稅 (現金收付制) Income Tax Paid (on Cash Basis) (D)	當期應付 所得稅 Income Tax Accrued- Current Year (E)	實收 資本額 Stated Capital (F)	累積盈餘 Accumulated Earnings (G)	員工人數 Number of Employees (H)	有形資產 (現金及約當 現金除外) Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents (I)
	非關係人 Unrelated Party (B1)	關係人 Related Party (B2)	合計 Total (B3)							

「跨國企業集團於各租稅管轄區之國別報告成員集合名單」，應揭露之內容包括租稅管轄區、該轄區居住者國別報告成員、成員組成或設立地、主要營運活動內容，如研究與發展、持有或管理智慧財產權、採購、製造或生產、銷售行銷或配銷、行政管理或支援服務、對非關係人提供服務、集團內部融資、受規範金融服務、保險、持有股份或其他權益工具、停業或其他經營狀況等，如下表：

表 2、跨國企業集團於各租稅管轄區之國別報告成員集合名單
Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group :														
會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD														
租稅管轄區 ¹ Tax Jurisdiction ¹ (A)	該轄區居住者國別報告成員 ² Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction ² (J)	成員組成或設立地(如不同於居住地區或地區) ¹ Tax Jurisdiction of Organization or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence ¹ (K)	主要營運活動 Main business activity(ies) (L)											
			研究與發展 Research and Development	持有或管理智慧財產權 Holding or Managing Intellectual Property	採購 Purchasing or Procurement	製造或生產 Manufacturing or Production	銷售、行銷或配銷 Sales, Marketing or Distribution	行政、管理或支援服務 Administrative, Management or Support Services	對非關係人提供服務 Provision of Services to Unrelated Parties	集團內部融資 Internal Group Finance	受規範金融服務 Regulated Financial Services	保險 Insurance	持有股份或其他權益工具 Holding Shares or Other Equity Instruments	停業 Dormant

「其他補充資訊」表，由跨國企業提供任何必要或有助瞭解國別報告應揭露資訊之說明，如下表：

表 3、其他補充資訊
Additional Information

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD
請提供任何必要或有助瞭解國別報告應揭露資訊之簡要說明。
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country-by-country report.

(二) 國別報告之應用

OECD 設計之國別報告主要提供稅捐稽徵機關分析移轉訂價風險之工具，稅捐稽徵機關於比較各跨國企業集團成員各別稅務狀況時，得考量運用之財務比率如下：

$\text{邊際利潤} = \text{稅前純益} / \text{營業收入總額}$
$\text{有效稅率} = \text{應納所得稅} / \text{稅前純益}$
$\text{現金有效稅率} = \text{已納稅額} / (\text{稅前所得} - \text{特殊免稅所得})$
$\text{稅前權益報酬率} = \text{稅前純益} / (\text{資本} + \text{累計盈虧})$
$\text{稅後權益報酬率} = (\text{稅前純益} - \text{應納所得稅}) / (\text{資本} + \text{累計盈虧})$
<p>每單位經濟活動利潤率=營業收入總額或稅前純益 / 員工數或有形資產帳面價值</p> <p>(假設無利潤移轉情形且各集團成員間執行之功能與承擔之風險可比較時，跨國企業成員於各租稅管轄區獲取之利潤差異應近似，爰得藉由單位員工生產力、單位有形資產效用率及獲利率等進行比較，或藉由設算公式計算各集團成員應申報之利潤，例如計算平均單位員工生產力，即得由企業成員所僱用之員工人數設算出該成員預期申報利潤。)</p>

國別報告得顯示跨國企業集團全球利潤、有效稅率布局、於該租稅管轄區之營運軌跡、經營風險比較，以顯示個別集團成員申報利潤是否合理。對於無法反映市場趨勢、未執行重要營運活動但申報高額利潤，或申報高額利潤但僅負擔低租稅、執行重大營運活動之成員申報低利潤或虧損、集團成員執行高度流動性質活動卻申報低稅負等情形，均足以供稅捐稽徵機關分析該集團之租稅風險，有助稅捐稽徵機關審核。

(三) 國別報告模擬案例

一 跨國企業集團申報之國別報告如下，應如何分析相關訊息？

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
X	0	900	900	808	0		High	High	Low	Low
Y	0	910	910	2	0.6		Low	Low	Low	Low
Z	1000	-	1000	50	15		Low	Low	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		
X	X Co			X											
Y	Y Co			X											
Z	Z Co						X	X	X						
S	S Co						X								

1. 位於 R 國之企業執行研發、管理、銷售、服務及部分控股功能，與非關係人交易金額 400，與關係人交易金額 100，利潤 200，利潤率 40%，所得稅費用 60，有效稅率 30%，依據其執行之功能與資本投入情形判斷，其申報狀況似屬合理。
2. 位於 X 國之企業執行控股功能，與非關係人交易金額 0，與關係人交易金額 900，利潤 808，利潤率 90%，所得稅費用 0，有效稅率 0%，X 公司資本雖高，但員工及資產使用率低，有刻意利用 X 國低稅率或租稅優惠安排受控交易之虞。
3. 位於 Y 國之企業亦執行控股功能，與非關係人交易金額 0，與關係人交易金額 910，利潤 2，利潤率 2%，所得稅費用 0.6，有效稅率 30%，考量 Y 公司資本、員工及資產使用率均低，利潤率低顯不合理，恐有進行稅基侵蝕以規避 Y 國高稅率之可能。
4. 位於 Z 國之企業執行銷售、管理及服務功能，與非關係人交易金額 1,000，與關係人交易金額 0，利潤 50，利潤率 5%，所得稅費用 15，有效稅率 30%，Z 公司申報利潤率偏低部分，R 公司雖均進行非關係人交易，惟其執行之功能與 R 國類似部分，得選定影響營業利潤之因子，例如員工數或資本投入數之比例計算每單位經濟活動利潤率是否合理。
5. 位於 S 國之企業執行銷售功能，與非關係人交易金額 0，與關係人交易金額 4，利潤 1，利潤率 25%，所得稅費用 0.3，有效稅率 30%，S 公司營業收入僅佔集團營收 0.1%，得與同進行配銷功能之 S 及 Z 公司比較營收分配是否合理。

十、海外自動稅務遵從策略

(一) 背景

自 2009 年 G20 宣示打擊海外逃漏稅及終止銀行秘密執行資訊透明政策後，各租稅管轄區執行查核力道亦同步加強，以防杜跨國企業利用境外交易規避稅負。2010 年全球已有超過 600 個資訊交換協定，納稅義務人逐漸認知稅捐稽徵機關得跨國交換稅務資訊之效果，爰其租稅遵從意願提升，且邇來各租稅管轄區對於租

稅遵從程度不高之納稅義務人，查核立場自嚴格查核並課處罰鍰轉變為鼓勵納稅義務人進行自動稅務遵從，且參與自動遵從計畫之納稅義務人倘仍蓄意進行租稅逃漏，將可能課以更高額罰鍰甚至負擔刑事責任，為「棒子與胡蘿蔔」併用之策略，顯示稅捐稽徵機關雖提供鼓勵納稅義務人主動遵從之機制，對於打擊逃漏立場仍然堅定。

（二）海外自動稅務遵從發展

2010 年 OECD 發布「海外自動揭露報告：比較分析、指引及政策建議」(Study on Offshore Voluntary Disclosure: comparative Analysis, Guidance and Policy Advice)，調查 39 個租稅管轄區導入海外遵從與自動稅務遵從機制之處理模式與執行效果，內容包括處罰標準、加計利息計算方式及是否涉及刑事責任之報告，2014 年 OECD 發布稅務用途資訊（含金融帳戶資訊）自動交換準則（Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters），世界各租稅管轄區群起響應，承諾將於 2017 年或 2018 年開始執行金融帳戶資訊自動交換（截至 2017 年 11 月已有 105 個國家或地區承諾），隨著各租稅管轄區執行自動資訊交換之期限屆期，各租稅管轄區應積極規劃海外配合國際間承諾執行自動資訊交換，OECD 於 2015 年修訂海外自動揭露計畫報告，更新 47 個租稅管轄區導入海外遵從與自動稅務遵從機制之實務做法，並強調稅務諮詢人員於自動揭露計畫扮演之角色，俾供各租稅管轄區稅捐稽徵機關配合調整及納稅義務人參考。

（三）澳洲海外自動稅務遵從機制

澳洲一般稅務案件核課期間為 4 年，對於以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之案件則無核課期間限制，逃漏稅案件罰鍰為補稅額 90%。澳洲於 2015 年施行自動揭露計畫機制，對於納稅義務人自動補報補繳者，罰鍰減輕為短漏稅額 10%，且是類案件不得用於刑事調查，惟企業於自動補報限期後始補報者即不得享此優惠待遇。

（四）各國海外自動稅務遵從機制成果

美國於 2012 年導入自動遵從計畫，共超過 14,700 名納稅義務人參與、德國於 2015 年實施自動遵從計畫，超過 20,000 名納稅義務人自動揭露，補徵稅額達 40 億歐元、法國導入自動遵從機制後，迄 2014 年，共 31,000 件自動補報案件，補繳稅額達 18.5 億歐元、荷蘭導入自動遵從機制後，補報件數 12,000 件，補徵稅額約 9 億歐元、瑞典自動補報案件共 11,000 件，補徵稅款約 2 億歐元，以全球資料統計，自 2009 年起超過 50 萬件自動補報案件，補報課稅所得超過 370 億歐元。

十一、個案資訊換國際標準

(一) 國際新資訊透明標準發展歷程

為消除跨國企業利用跨國資訊流通不易產生租稅逃漏問題，OECD 於 1998 年發布「有害租稅競爭報告」，為後續資訊透明及反避稅行動之基礎。2000 年 OECD 成立「稅務資訊透明及交換全球論壇」，建立同儕檢視機制，監督成員（截至 2018 年 5 月 31 日為 150 租稅管轄區）落實資訊透明。2005 年 OECD 稅約範本增訂第 4 項「不得以無國內利益拒絕資訊交換」及第 5 項「不得以資訊為銀行持有拒絕提供」規定，以避免締約方以無國內利益及銀行保密規定理由拒絕進行資訊交換。2009 年 OECD 指名瑞士、盧森堡、奧地利、新加坡、香港及摩納哥等租稅管轄區存在銀行透明度問題，G20 高峰會議決定「終結銀行秘密」，指示 OECD 研擬相關對策。2010 年美國通過外國帳戶稅收遵從法（FATCA），對不合作之外國金融機構及其客戶美國來源所得扣繳 30% 高額稅款，為稅務用途金融帳戶自動資訊交換之先驅。2011 年 OECD 將 1988 年發布之「多邊稅務行政互助公約（Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC）」開放各租稅管轄區簽署，並於 2014 年發布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則（Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information）」，提供各國「自動資訊交換（Automatic Exchange of Information, AEOI）」之標準模式，以前述「多邊公約」或「雙邊租稅協定」為執行工具，提升資訊透明度。2017 年 OECD 發布非合作租稅管轄區名單，並將於 2018 年更新。

(二) 資訊交換之類型

依據 OECD 稅約範本第 26 條資訊交換規定，締約方之主管機關於不違反租稅協定範圍內，應相互交換所有可能有助於課徵相關租稅之資訊，資訊交換之類型分述如下：

1. 個案資訊交換（Exchange of Information on Request，EOIR）：締約一方主管機關就具體稅務調查個案，要求締約他方主管機關提供稅務資料。
2. 自動資訊交換（Automatic Exchange of Information，AEOI）：締約一方（所得來源國）有系統（即按訂定交換對象及交換資料範圍）提供締約他方（居住地國）有關後者居住者所得資料，提供之所得類別包括股利、利息、權利金等。
3. 自發資訊交換（Spontaneous Exchange of Information，SEOI）：締約一方主管機關未提出請求，締約他方主管機關考量對締約一方可能有課稅利益自發性提供締約一方居住者稅務資料供其查核運用。

（三）個案資訊交換作業標準

為使各租稅管轄區進行個案資訊交換具一致標準，OECD 發布「租稅資訊交換執行手冊」，並自 2010 年至 2016 年進行同儕檢視，其同儕檢視內容如下：

1. 資訊之可提供性（Availability）：

- （1）確認受查人或納稅義務人：2010 年同儕檢視認定受查人應為法律具備所有權之人，惟 2016 年同儕檢視標準認定受查人為實質受益所有人，國際認可之受益所有人原則為「對於相關交易、法律安排或法人具最終控制或所有權之自然人」，爰公司組織之受益所有人可能為股東、代理人或其他任何可能具控制權之人、合夥之受益所有人為一般及有限責任合夥人，信託之受益所有人為委託人、受益人及受託人，基金會之受益所有人為創始人、基金會成員及受益人。
- （2）租稅管轄區應確保其納稅義務人良好保存相關交易之帳簿文據資料，或得解釋相關交易，且帳簿文據保存期限應至少為 5 年。

- (3) 租稅管轄區應確保銀行帳戶資料之完整性，且得對應於財務或交易資訊，且銀行應辨識帳戶最終受益人身分。

2. 資訊之可及性 (Accessibility)

- (1) 租稅管轄區應確保不受保密規定之限制，有權自其轄區內蒐集相關帳簿文據或銀行資訊，並具有運用權。
- (2) 租稅管轄區應於納稅義務人權利保護（如：納稅義務人知情權、訴訟權或資料保存期間等）與有效資訊交換機制下取得平衡。

3. 資訊交換應注意事項

- (1) 請求資訊必需具備可預見相關之要件，締約一方提出資訊交換請求之內容應載明可能涉及逃漏稅情節，並敘明受查資料有助於查核逃漏稅可能之原因，即使未具納稅義務人姓名、住址，如具其他資訊足以識別納稅義務人者，受請求之締約方主管機關不得以缺少調查所必須要件為由拒絕提供。
- (2) 請求資訊必須敘明相關背景資訊，包括蒐集資訊之目的、緣起、理由及確信受請求國持有該請求之資訊或位於受請求國之人持有或控制該資訊，受請求國不得因國內有關銀行保密規定或無國內課稅利益為由拒絕提供相關資訊。
- (3) 所交換之資訊原則不得用於稅務以外用途，惟倘締約雙方國內法律皆允許且經受請求國同意者，得例外用於其他目的。
- (4) 締約方不宜以任何不恰當理由拒絕進行資訊交換，惟有下列情形之一者，受請求國得拒絕提供相關資訊：執行與任一方法律及行政慣例不一致之行政措施、提供依任一方法律規定或正常行政程序無法獲得之資訊、提供可能洩漏任何貿易、營業、工業、商業或執行業務秘密或交易方法或資訊、提供有違公共政策或公共秩序之資訊、執行適用之租稅協定規定任何一方不具有之其他義務、提供協助所耗費之人力及資源與請求

國所獲利益顯不相當或提出請求前未先盡其調查程序之所能。

- (5) 保密機制：締約一方自締約他方取得之任何資訊，應依該國國內法規取得資訊同以密件處理，且僅能揭露予與前項所述租稅之核定、徵收、執行、起訴、行政救濟之裁定或監督上述程序之相關人員或機關（包括法院及行政部門）。
- (6) 完備租稅協定網絡：有效資訊交換需架構於完整租稅協定網絡，以避免資訊斷層，爰 OECD 建議租稅協定網絡應盡量涵蓋一租稅管轄區國際貿易往來密切之國家或地區，俾有效進行資訊交換。
- (7) 執行資訊交換之效率：OECD 建議受請求國於接獲請求日起 90 日內回復，以確保資訊之及時及有效利用，同時一租稅管轄區應確保執行資訊交換作業以系統化處理，俾確保提出資訊交換請求與提供相關資訊之品質。

十二、稅務用途資訊（含金融帳戶資訊）自動交換共同申報標準

（一）背景

為防杜納稅義務人利用跨國間資訊不透明規避稅負，OECD 以「稅務資訊（含金融帳戶資訊）」自動資訊交換（AEOI）做為國際新資訊透明標準，並發布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則（Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters）」，俾利各租稅管轄區於相同基礎下執行金融帳戶 AEOI。「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則」內容包括「共同申報及盡職審查準則（CRS）及主管機關協定（competent authority agreement，CAA）」，規定金融機構應遵循 CRS 將其持有締約他方居住者之金融帳戶資訊向其主管機關申報，再由該主管機關依據避免雙重課稅協定、雙邊稅務資訊交換協定或「多邊稅務行政互助公約（MAAC）」規定，每年將該等帳戶資訊自動交換與締約他方或其他簽署之主管機關，截至 2017 年 11 月，第一批承諾進行金融帳戶 AEOI 共 49 個國家或地區，已於 2017 年進行交換並接受同儕檢視，第二批承諾共 53 個國家

或地區，將於 2018 進行交換，另有 3 個國家承諾於 2019 年或 2020 年完成相關作業，無法承諾明確執行年度之發展中國家或地區共 41 個。

（二）稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則內容

1. 共同申報準則：

- （1）應申報金融機構：存款機構、保管機構、其他金融機構（如經紀商、特定集合投資工具及特定保險公司）。
- （2）應申報帳戶範圍：包括個人及實體（包括信託）持有之金融帳戶，對於藉由設立消極實體（如空殼公司、信託或其他安排）持有之金融帳戶，應採透視方式申報對該實體具控制權之人。
- （3）應申報金融資訊：包括各類投資所得（如利息、股利、特定保險契約所得及其他類似所得）、金融帳戶餘額、出售金融資產收入暨帳戶持有之資產及給付產生之其他所得。

2. 盡職審查準則：規範金融機構應就個人及實體帳戶、新開立及既有帳戶，按所定程序辨識應申報帳戶，以確保資訊交換品質。

3. 主管機關協定（CAA）：各國主管機關承諾於執行 CRS 時應遵循之規則皆訂於 CAA 內，主要規範定義、應申報帳戶、應申報資訊之時限與方式、保密義務、協商修約、生效及終止條款。OECD 建議各租稅管轄區相互簽署 CAA，並倡議各租稅管轄區加入簽署「多邊主管機關協定（MCAA）」，統計至 2018 年 1 月 15 日，已有 98 個國家或地區參與簽署 MCAA。

（三）資訊交換系統

為確保在最低成本下以效率方式進行資訊交換，OECD 發布 Schema 手冊，以協助各租稅管轄區使用一致之電腦系統程式語言與檔案格式，並開發「通用傳輸系統」（Common Transmission System, CTS），提供參與租稅管轄區加密上傳、下載有關個案、自動、自發、國別報告及優惠稅務核釋等資訊，並確保資訊傳輸

確實受到保護。各租稅管轄區收到相關資訊後，應進行資料比對、風險分析歸檔、選擇查核案件、是否允許納稅義務人參與租稅遵從計畫、資料統計或其他用途。

（四）愛爾蘭資訊交換概況

愛爾蘭人口約 470 萬人，年度稅收約 507 億歐元（約新臺幣 2 兆元）。該國財政部國際租稅部門包括資訊交換組、歐盟稅法組、租稅協定組及移轉訂價組，由資訊交換組進行個案、自動及自發資訊交換。目前愛爾蘭已生效租稅協定計 73 個，其中 69 個允許自發資訊交換，該國並於 2011 年 6 月 30 日簽署多邊稅務行政互助公約（MAAC），自 2013 年 9 月 1 日生效，另有 24 個稅務資訊交換協定，惟該等資訊交換協定未定有自發或自動交換之規定。依據 2015 年至 2017 年統計資料，愛爾蘭提供締約他方個案資訊交換案件共 239 件，接獲締約他方提供個案資訊交換案件計 692 件，自發資訊交換部分，提供締約他方計 29 件，接獲件數共 303 件。

十三、聯合審查

鑑於企業進行跨國交易程度日深，各租稅管轄區應共同遏阻跨境租稅逃漏，惟稅捐稽徵機關稅務查核常侷限於國界，致產生查核障礙。為解決查核跨國企業交易困境，各租稅管轄區應進行多元共同合作以收事半功倍之效，「聯合審查」（Joint Audits）即為現行國際間採行之方式之一。

（一）意義

聯合審查指兩個以上稅租稅管轄區之稅捐稽徵機關共同組成查核小組進行稅務個案調查，或由納稅義務人主動向其經濟活動涉及多個租稅管轄區之稅捐稽徵機關申請組成小組，使納稅義務人得向該小組說明交易情形，俾加速案件查核、節省徵納雙方成本，並能促進租稅遵從。

（二）OECD 聯合審查報告

OECD FTA 於 2009 年 10 月發布由 OECD 13 個會員國（澳洲、加拿大、丹麥、

法國、日本、韓國、墨西哥、荷蘭、南非、西班牙、土耳其、英國及美國)組成之研究小組所為之聯合審查報告,該報告彙集各國具備聯合審查機制方式,內容包括同時啟動查核、雙邊預先訂價協議、互助協議等,而各國進行聯合審查機制前,應以雙邊所得稅協定、多邊稅務行政互助公約(MAAC)、歐盟互助指令(European Union Mutual Assistance Directive)或北約稅務行政互助公約(Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)等做為執行之法律依據。

(三) 聯合審查程序

各國稅捐稽徵機關進行聯合審查前,應召開會前會議,各國主管機關應就查核風險、查核策略、納稅義務人遵從程度及查核發現等研析,如有需交換之資訊並得直接提供,尤應就即將進行聯合審查計畫查核標準、主管機關代表、查核期間、不同意見調和方式、解釋各國稅法規定、成本分攤及行政程序等議題達成共識,並事先告知締約他方國內法律規定限制,例如法國稅法規定稅務查核案件僅限於法國稅捐稽徵機關為之,非法國查核人員不得於法國境內查核其企業,惟法國為多邊稅務行政互助公約(MAAC)之簽署國,依據該公約第9條規定,締約一方得請求締約他方參與聯合審查機制,爰此,法國稅捐稽徵機關實務做法僅參與他國之審查,而不開放其他國家之稅務人員共同查核法國主管之稅務案件。聯合審查會前會議達成共識者應做成結論報告,做為締約雙方後續進行個案實際查核時執行依據。倘參與國無法於聯合審查會前會議達成決議者,亦得提早釐清他方稅捐稽徵機關之立場與意見,做為未來進行仲裁準備。

(四) 歐盟聯合審查機制

基於歐盟法律規定歐盟各成員間經濟活動,需確保貨物、資金、服務及人民均可自由流通,惟各租稅管轄區所得稅法未盡一致,可能造成重複課稅或重複不課稅。歐盟28個會員國及7個候選成員國預計於2020年完成「提升租稅制度行動計畫」,以達成聯合審查目的。其內容包括同時控制(Simultaneous Control, SC),指兩個以上會員國對於課稅案件如具共同或互補利益,得請求締約他方主管機關

同時查核，另有多邊控制（Multilateral Control，MLC），指關係企業設於兩個以上租稅管轄區，倘其中締約一方具查核利益或互補利益時，得請求涉及之締約方參與查核。歐盟規劃自 2014 年至 2020 年提撥 2.23 億歐元經費支持此一計畫，目前計有 20,900 人次之稅務人員參加、平均一年舉辦 630 次會議或論壇，2017 年約進行 70 件多邊控制案件，調整稅額達 5.9 億歐元。

（五）聯合審查效益

各租稅管轄區稅捐稽徵機關進行聯合審查產生之效益，有時較資訊交換更具效益，經由就查核案件分享經驗及知識產生互補效益，可一致化查核時程，促使各租稅管轄區稅捐稽徵機關取得一致且對等之資訊，避免資訊不對稱及查核時點落差，亦可提升稅捐稽徵機關查核人員租稅智識。對於納稅義務人而言，各租稅管轄區稅捐稽徵機關就移轉訂價調整或常設機構認定等議題進行聯合審查，可確認利潤總額及應歸屬於各租稅管轄區之課稅比例，降低納稅義務人重複課稅風險，得視為預防爭議之措施，間接落實 BEPS 行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」最低標準，達成徵納雙方互利雙贏。□

十四、確保納稅義務人權益之保密制度

（一）資訊交換保密原則

跨國資訊交換可有效打擊跨境逃漏稅，並提升納稅義務人租稅遵從度，惟進行資訊交換之主管機關及稅捐稽徵機關應確保國內法令及制度得確實保障資訊保密。OECD 稅約範本第 26 條第 2 項、稅務資訊交換協定第 8 條及多邊稅務行政互助公約第 22 條皆定有相關資訊保密規定，締約方主管機關間因資訊交換取得之任何資訊，應按與國內法規定取得之資訊同以密件處理，且僅能揭露與執行特定目的之人員，如租稅之核定、徵收、執行、起訴、行政救濟之裁定或監督上述程序之相關人員或機關（包括法院及行政部門），且上開人員或機關僅得為前述目的而使用該資訊，惟於公開法庭之訴訟程序或司法判決中得揭露；倘相關資訊有用於非稅務目的之需要時，僅於締約雙方國內法令允許相關資訊得用於非稅務

用途，且經資訊提供方同意時，相關資料始得用於非稅務目的。

(二) OECD 資訊安全手冊

OECD 於 2012 年發布資訊安全手冊（Keeping It Safe Manual），檢視各租稅管轄區保全資訊保密之法律規定，並提供最佳做法建議，其內容簡介如下：

1. 資訊交換作業：如使用電子傳輸，受請求國備妥相關資訊尚未傳遞前應確保相關資訊儲存於安全位置，於傳遞時應確認接收國主管機關之名稱及地址是否正確無誤，並設定一定強度之密碼，且僅得由具處理權之人取得該密碼，並注意於轉寄電子信件時，審閱是否全部資訊皆得轉寄；如使用紙本交換，國際郵件應以掛號處理，相關密件需加蓋密件印章以資識別。
2. 資訊保密程度：部分租稅管轄區對於依據租稅協定取得之資訊與國內密件採相同處理方式，部分租稅管轄區則就是類資訊另設保密規定。綜合而言，完整資訊保密措施包括僅傳送與接受人員持有相關密碼、加強控管資訊電子化之儲存與維護、確認資料傳輸之加密系統功能，並確保資料經刪除後得全數於電腦中銷除。
3. 資訊保存：資訊交換取得之資訊必須適當歸類與保存，例如實體檔案應置於上鎖之儲藏室、限制具權限之人員進出密件資訊保存處所、電子資訊應設防火牆及密碼，並限制移動式電子裝置如筆記型電腦、智慧型手機存取相關資料等。
4. 避免未經授權之洩漏：各租稅管轄區主管機關應對員工進行教育訓練、並應訂定有效處罰規定，倘相關資訊不慎外洩，主管機關必須調查洩密事由並做成檢討報告，以確保是類情形不再發生。

OECD 稅務資訊保密檢核表乙式(譯文)如下：

檢核點		是	否
1	租稅協定或其他現有資訊交換機制具稅務保密條款		
2	國內法律定有合宜資訊保密規定		
3	國內法律定有違反資訊保密規定罰則		
4	設有綜合資訊保密政策並列為首要管理項目		
5	指派特定人員執行綜合政策		

6	綜合政策包括		
	(1)背景確認/員工安檢測試		
	(2)僱傭合約		
	(3)教育訓練		
	(4)出入密件資料場所管制		
	(5)取得電子或紙本文件之權限管制		
	(6)離職政策		
	(7)銷毀資訊作業		
7	確實落實保密政策		
8	是否發生任何洩密情形?		
	如是，(1)是否調查洩密案件?		
	(2)是否出具建議報告?		
	(3)該建議報告是否提升保密程度以避免重複發生?		
	(4)是否確實落實建議報告事項?		
	(5)國內法所定相關罰則是否足以遏阻資訊洩漏?		

Checklist

Checkpoints		Yes	No
1	Treaty or other exchange of information mechanism is in place and provides for the confidentiality of tax information.		
2	Domestic legislation is in place to adequately protect the confidentiality of tax information.		
3	Domestic legislation includes sufficient sanctions for breaches of confidentiality.		
4	A comprehensive policy on confidentiality of tax information is in place and endorsed at the top level of the administration.		
5	A specified person is responsible for implementing the comprehensive policy.		
6	The comprehensive policy includes:		
	(a) background checks/ security screening of employees,		
	(b) employment contracts,		
	(c) training,		
	(d) access to premises,		
	(e) access to electronic and physical records,		
	(f) departure policies, and		
	(g) information disposal policies, and		
	(h) managing unauthorized disclosures.		
7	All aspects of the policy have been implemented in practice.		
8	Have any breaches in confidentiality occurred?		
	If yes, (a) was the breach investigated?		
	(b) was a report with recommendations prepared?		
	(c) did the recommendations in the report result in a high degree of confidence that the changes, once implemented, would ensure that a similar breach would not occur?		
	(d) were the recommendations effectively implemented?		
	(e) were the sanctions provided for in domestic law applied to the person or persons responsible in a manner that will deter future breaches?		

肆、心得與建議

一、心得

（一）研討會會前聯繫及課程安排極為妥善

韓國多邊稅務中心（KTC）為韓國財政部資助之民間機構，其設立目的為協助 OECD 辦理訓練與研習會議，其員工英文能力均達國際水準，該中心規劃課程及安排行程均標準化處理，在研討會前，該中心即以電子郵件方式寄送課程電子檔供各參與學員參考，並製作專屬訓練網頁，提供與會人員專屬密碼進入下載課程資訊，爰參與者得事先預習相關課程內容，有利掌握會議重點，提升研習效率。在生活庶務方面，受訓期間飲食及住宿安排均極為周到妥善，並於會前提供詳盡交通資訊，節省與會人員時間及體力。

（二）課程內容主題明確、涉及層面廣

本次會議課程以稅務遵從為主軸，以 14 個子題說明國際間租稅發展趨勢如何促進納稅義務人租稅遵從，5 位主講人分享各該國實務經驗與介紹 OECD 發布之各類國際標準與原則，供參與者對租稅管理建立完整概念。此外，課程內容亦包括分組就資訊交換案例進行情境模擬討論，有利迅速瞭解各國家或地區租稅制度，且為極佳之稅務外交機會。

（三）汲取各租稅管轄區經驗並與各租稅管轄區建立聯繫管道

本次研討會議題主要說明各種稅務行政措施以強化納稅義務人租稅遵從程度，出席會議代表多為各國家或地區稅捐稽徵機關查核人員。鑑於前述稅務行政措施涉及自動資訊交換，我國於 106 年 6 月 14 日修正發布稅捐稽徵法第 5 條之 1、第 46 條之 1，並於同年 11 月 16 日發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，爰我國代表於會中分享前述立法經驗與我國執行 CRS 之時程，並適時請教 OECD 專家有關 CRS 執行過程中可能面臨疑義，藉由參與本次課程，主動建立與各國家或地區稅務人員網絡，俾日後聯繫及請益，有助業務推動。

二、建議

（一）派員完整參與整體課程

國際稅務資訊豐富且經常更新，為因應國際潮流，有必要積極參與 OECD 舉辦之各類租稅研討會，以有效獲取 OECD 系統性租稅知識。考量稅務管理包含法律制定、制度規劃及稽徵實務等面向，建議我國稅捐稽徵機關亦得派員共同參與，學習培養全面性租稅智識，俾瞭解 OECD 倡議相關租稅政策所帶來之影響。

（二）儘速發布我國相互協議程序作業規定

隨著我國租稅協定網絡之拓展，協定適用案件及類型日趨多元且複雜；國際打擊租稅規避提升資訊透明之趨勢，致納稅義務人遭受所得稅雙重課稅之機率提升，為保全稅收同時保障納稅義務人權益，以相互協議程序解決國際租稅爭議為 OECD 包容性架構納入 BEPS 行動計畫最低標準之一，OECD 並公布相互協議程序同儕檢視項目（Term of Reference），建議我國因應國際趨勢儘速研擬適用我國國情之適用所得稅協定相互協議作業要點，俾利徵納雙方遵循及落實租稅協定效益。

（三）積極參與國際研習訓練，儲備涉外人才

稅捐稽徵法第 5 條之 1、第 46 條之 1 於 106 年 6 月 14 日修正發布，同年 11 月 16 日發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，我國執行金融帳戶自動資訊交換相關實務運作、取得資料之查核運用方式及資訊系統之建置及運作等，宜參照國際間做法，尤應遵循 OECD 相關原則，以完備我國制度俾符合國際標準。建議本部及本部各地區國稅局積極派員參加 OECD 舉辦之國際租稅研討會，俾培養國際租稅及涉外事務人才。