

出國報告(出國類別：國際會議)

參加亞洲稅務行政及研究組織 (SGATAR)第 48 屆年會會議報告

服務機關：	財政部賦稅署	副署長	宋秀玲
		專門委員	李明機
		科長	劉旭峯
		稽查	紀琇芳
	行政院	參議	李心慧
	財政部國際財政司	專門委員	林燕瑜
		科長	包文凱
	財政部臺北國稅局	股長	林聖慧
	財政部中區國稅局	審核員	林則宇
	財政部南區國稅局	審核員	吳慶輝
派赴地區：	中國大陸杭州市		
出差期間：	2018 年 11 月 12 日至 16 日		
報告日期：	2019 年 2 月 14 日		

摘要

亞洲稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Tax Administration and Research, 下稱SGATAR)成立於 1970 年, 係由亞太地區賦稅官員組成之國際性賦稅組織。該組織目前有 17 個會員體, 包括澳洲、柬埔寨、中國大陸、香港、印尼、日本、韓國、澳門、蒙古、馬來西亞、紐西蘭、菲律賓、巴布亞紐幾內亞、新加坡、泰國、越南及我國。我國於 1996 年第 26 屆年會獲通過入會。

SGATAR每年由會員體輪流主辦年會, 2018 年(第 48 屆)年會係輪由中國大陸國家稅務總局主辦, 會議期間為 2018 年 11 月 13 日至 15 日, 同時召開團長會議及 3 場工作小組討論會議。本(第 48)屆團長會議議題包括: SGATAR各項行政事宜、各會員體近期稅制改革、經商環境改善、能力建構及一帶一路稅務合作等。本屆工作小組討論會議係就「實施OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉(下稱BEPS)配套措施」、「實施共同申報準則(下稱CRS)」及「稅務服務提供者之角色」3 項議題進行討論。出席本次會議可瞭解上開議題之各國發展情形、面臨之挑戰及解決方法, 並可汲取他國經驗, 促進國際租稅交流與合作。

參加亞洲稅務行政及研究組織 (SGATAR)第 48 屆年會會議報告

目錄

壹、緣起及目的	1
貳、與會人員及會議經過	3
參、工作小組分組會議研討內容	18
肆、心得與建議	86

附件

附件 1：會議議程

附件 2：年會摘要

附件 3：我國團長會議報告

附件 4：我國工作小組分組會議報告

(1)實施OECD/G20 BEPS配套措施

(2)實施共同申報準則

(3)稅務服務提供者之角色

參加亞洲稅務行政及研究組織 (SGATAR)第 48 屆年會會議報告

壹、緣起及目的

SGATAR成立於 1970 年，為亞太地區賦稅官員所組成之國際性賦稅組織。該組織目前有 17 個會員體，包括澳洲、柬埔寨、中國大陸、香港、印尼、日本、韓國、澳門、蒙古、馬來西亞、紐西蘭、菲律賓、巴布亞紐幾內亞、新加坡、泰國、越南及我國。我國係於 1996 年紐西蘭主辦之第 26 屆年會正式加入成為會員體，其後每年均組團派員參加各屆年會。

SGATAR著重各會員體協力參與，每年由會員體輪流主辦年會，並由各會員體稅務機關首長(或副首長)率團參加。年會除討論SGATAR各項會議舉辦及組織相關合作事宜外，並選定 3 項賦稅議題進行深入研討，期藉由增進各會員體稅務行政制度之交流，追求亞太地區租稅整合。

除上開年會外，SGATAR亦分別自 1999 年及 2003 年起，每年召開工作階層會議(Working Level Meeting)及聯合訓練計畫(Joint Training Program)等附屬會議，就移轉訂價或租稅協定等特定議題進行實施近況報告及案例研討，並就特定議題調訓各會員體稅務人員，以利會員體稅務機關相互瞭解；惟於第 45 屆年會中，決議重組SGATAR各子會議結構，將其轉型為一整合性訓練平臺，爰自 2016 年起不再舉辦前開附屬會議，而以「SGATAR培訓活動(SGATAR Training Events)」取代。

本次我代表團出席之會議為SGATAR第 48 屆年會，係由中國大陸國家稅務總局主辦，會議期間為 2018 年 11 月 13 日至 15 日，假中國大陸杭州市花家山莊召開。本屆年會循例包括團長會議，由各會員體團長商議各項SGATAR行政事宜；並就其管轄區內稅制及稅政近況簡報；另就主辦方研提議題「經商環境改善」、「能力建構」及「一帶一路稅務合作」等進行研討。此外，同時進行 3 場工作小組分組會議，研討議題包括：「實施OECD/G20 BEPS配套措施」、「實施共同申報準則」及「稅務服務提供者之角色」。

為使我國代表團成員充分掌握參加國際會議應注意事項、會議程序及相關團務事宜，於年會前假財政部召開 6 次行前會議，並聘請外籍顧問，由代表團成員

就各分組議題進行專題報告演練後，外籍顧問再進行指導正音及簡報技巧，俾利團員充分準備及練習，於正式參加工作小組分組會議時，能夠就各該議題進行流暢及充實之報告；此外，為充分準備能體現我國活力朝氣之在地文化表演，亦聘請專業舞蹈團隊指導文化之夜表演節目，並進行多次演練，透過精彩之表演，使各會員體留下深刻印象，有助提升我國國際關係。

貳、與會人員及會議經過

本次SGATAR第48屆年會除巴布亞紐幾內亞無法出席外，其餘16個會員體代表均如期參加，另有來自法國、印度、亞洲開發銀行(Asian Development Bank, 下稱ADB)、亞洲大洋洲稅務顧問協會(Asia-Oceania Tax Consultants Association, AOTCA)、國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)、國際貨幣基金組織(International Monetary Fund, IMF)、經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, 下稱OECD)及世界銀行集團(World Bank Group, WBG)等8個國家(國際組織)指派觀察員代表與會。

我國代表團係由財政部賦稅署宋前副署長秀玲擔任團長，李專門委員明機、劉科長旭峯與紀稽查琇芳、行政院李參議心慧、財政部國際財政司林專門委員燕瑜與包科長文凱、財政部臺北國稅局林股長聖慧、財政部中區國稅局林審核員則宇及財政部南區國稅局吳審核員慶輝隨同參加，代表團成員計10名。

代表團於2018年11月13日抵達中國大陸杭州市，代表團成員甫下機，隨即由主辦單位安排之聯繫人員夏媛小姐及王利平先生迎接及陪同完成通關程序，並前往會議舉辦地點——花家山莊。會議期間，夏小姐及王先生均全程陪同及提供協助，使我國代表團感受到主辦方之熱情與友善，相當順利地參與會議及相關活動。謹就本次年會中各會議之進行及重要結論簡述如下：

一、開幕典禮(Opening Ceremony)

首先由中國大陸國家稅務總局局長王軍先生發表歡迎致詞，其主要介紹2018年中國大陸稅改，在稅政面，進行稅務體系改革，合併國稅及地稅組織，並將社會保險費及非稅收入由稅務機關一併徵收。在稅制面，主要修正個人所得稅法，包含提高減除費用標準、擴大中低所得稅率級距、新增6項特定扣除額項目等，另自2019年1月1日起實施綜合與分類相結合之個人所得稅制；增值稅方面，2018年5月1日起降低增值稅稅率、統一小規模納稅人認定標準、對先進製造業及現代服務業等符合條件企業之留抵稅額予以退稅等3項措施。除其國內改革外，王軍先生亦提及國際稅務合作重要性，並認為此次會議為一合作契機，同時預祝年會舉辦成功。

二、預備會議(Preliminary Session)

預備會議隨後舉行，會議開始由第47屆年會主席菲律賓內地稅務局局長Mr. Caesar R. Dulay致詞，其首先推崇SGATAR推動亞洲稅務工作及協助經濟發展等層面扮演關鍵角色，並提及上屆年會討論議題如「移轉訂價」、「資訊管理及應用」及「稽徵機關人力資源」結論帶來之啟發，期許各會員代表能於本次年會各項討論中有豐碩成果。隨後，經澳洲代表團團長提案，印尼代表團團長附議通過，會議選出中國大陸國家稅務總局局長王軍先生為本屆年會主席。主席除預祝本次年會成功，同時宣布國家稅務總局副局長孫瑞標先生及國際稅務司司長廖體忠先生分別擔任本次年會秘書長及副秘書長。最後，新加坡內地稅務局局長Mr. Ng Wai Choong代表全體與會代表致詞表示，國際稅務發展日益複雜，各國稅務合作愈加重要，其強調SGATAR係推動各會員經驗交流重要聯繫平臺，透過彼此經驗分享，厚植交流情誼並藉以建立雙邊與多邊關係。

三、團長會議(Heads of Delegation Forum)

年會舉行期間，每日均召開團長會議，由各代表團團長出席，並由年會主席與年會秘書長共同主持，茲將會議內容擇要分述如次：

(一)本屆年會籌備事項(於會議首日預備會議前召開團長會議討論)

會議開始，主辦方中國大陸國家稅務總局局長王軍先生首先致歡迎詞，並由副局長孫瑞標先生說明本屆年會之議程規畫及工作小組討論議題，經越南團長Mr. Nguyen Dai Tri提案採納該議程，日本團長Mr. Takeshi Fujii附議，其他與會團長亦無異議，中國大陸團長王軍先生乃宣布年會議程獲團長會議採認通過。接著討論工作小組分組會議3項議題、主席與報告人及起草委員會主席與成員名單，由泰國團長Mr. Han Sung Hee提案，我國團長宋前副署長秀玲附議通過，其他與會團長亦無異議，主席爰宣布前揭本屆工作小組分組會議及起草委員會議題、主席與成員名單均採認通過。隨後由本屆年會秘書長於預備會議中將前開決議報告全體與會代表知悉。

(二) 確認第 49 屆及第 50 屆年會主辦權

印尼團長Mr. Robert Pakpahan表示印尼願承辦第 49 屆年會；另日本團長Mr. Takeshi Fujii則表示日本願承辦第 50 屆年會，獲全體團長無異議通過。

(三) 各會員體團長報告轄內稅制稅政發展近況

主席邀請各會員體團長簡報稅制與稅政發展近況，擇要說明如下：

1. 澳洲：

(1) 澳洲自 2017 年 7 月 1 日起要求境外供應商銷售電子勞務予澳洲境內個人買受人者，倘年銷售額逾澳幣 7 萬 5 千元，應於澳洲辦理登記及按季報繳增值稅(GST)；另自 2018 年 7 月 1 日起，刪除低價進口貨物免稅門檻，要求境外供應商銷售價值低於澳幣 1,000 元之實體貨物予澳洲境內買受人者，倘年銷售額逾澳幣 7 萬 5 千元，應於澳洲辦理登記及報繳增值稅(GST)。

(2) 為打擊跨國公司逃漏和規避稅負行為，澳洲政府推動多項稅制改革，包含：自 2019 年 1 月 1 日起實施禁止混合錯配安排相關規定；自 2017 年 7 月 1 日起實施轉移利潤稅(Diverted Profits Tax)；自 2016 年 1 月 1 日起實施跨國反避稅法(the Multinational Anti-Avoidance Law)，以打擊

國際避稅活動之安排並防止澳洲租稅漏洞之擴大。前開稅制之實施預估將增加稅收 70 億澳幣。

2.柬埔寨：為了縮小財政赤字及減少對外援與外債依賴，柬埔寨制定 2014 年至 2018 年中程稅收動員策略(Revenue Mobilisation Strategy)計畫，就推動線上申報繳稅服務及強化稅務人員能力建構等方面推動稅務改革，俾提升稅務行政效率及納稅依從度。

3.香港：香港推動資訊科技策略計畫(Information Technology Strategy Plan)，善用科技技術提升稅務行政效率及提供納稅義務人便利服務，包含：線上問卷調查外界稅政與稅制革新意見、建置電子申報繳稅系統、更新稽徵管理系統及強化稽徵資訊分析等。未來亦將廣續利用最新科技技術推展革新，包含：將人工智慧應用於稅務服務。

4.印尼：印尼廣續推動兼顧效率、公平及包容性之稅政與稅政改革，透過簡化法規及運用科技技術革新稅收管理與稽徵資訊系統，俾因應自動資訊交換之實施、強化稅務行政效能及建立友善租稅環境。例如：除現行電子化申報納稅系統外，拓展數位科技於查審工作，利用智慧選案系統提升稅務查核效率並減少不必要之擾民程序。

5.日本：

(1)實現智慧稅務系統(Achieving a Smart Tax System)：將資訊與通訊科技(Information and Communication Technology)技術應用於稅務體系，打造全面電子化稅務行政，使納稅義務人得於線上完成所有程序，不必造訪稽徵機關；利用數據分析提供納稅義務人客製化資訊及建置自動稅務諮詢服務系統等，增進納稅義務人便利性；將人工智慧技術導入於稽徵查審系統，並建置自動勘誤功能於申報系統，減少稽徵成本並提升效率。

(2)推動國際策略整體計畫(International Strategic Total Plan)：全球化之浪潮席捲各國，跨國租稅規避行為隨之興起，又巴拿馬文件之揭露及 OECD BEPS行動計畫之發布，更加速各國推動反避稅制度，日本政府

亦跟上此潮流，成立國際租稅專責小組，尤其重視提升課稅資料之掌握，包含加強利用租稅協定與其他國家進行資訊交換；承諾按CRS執行稅務用途資訊自動交換，俾打擊跨國企業將盈餘隱匿於境外及濫用租稅協定等避稅行為。

6.韓國：

- (1)利用尖端科技，實施科學化稅務行政：發布大數據推廣計畫及建置大數據中心，善用大數據資料分析，提供人工智慧基礎之稅務服務及客製化查調服務，俾提升納稅義務人便利性；強化課稅資料分析，革新稅基與債務管理及查審系統，俾提升稽徵效率。
- (2)強化納稅義務人權利保護：強化稅務查核監督機制，於中央機關成立超然獨立之納稅者保護委員會，並於地方機關聘請私部門專業人士擔任顧問，嚴格控管查稅範圍及查審所需時間，避免擾民及減少徵納雙方衝突。
- (3)打擊跨境逃漏及規避稅負行為：透過國際多邊與雙邊機制及國內制度性改革以強化反避稅工具，包含實施自動資訊交換、國別報告(Country-by-Country Report，下稱CbCR)交換及加重罰則等。
- (4)推展稅務行政溝通及施政透明：增進與納稅義務人溝通及開放稅務統計資料供民眾檢視運用。
- (5)革新組織文化：透過福利政策(如：彈性工時及托兒服務)，提振稅務人員士氣；重視性別平等政策，消除對婦女一切形式歧視；建立績效獎勵制度及招募專業人士，強化行政專業度。

7.澳門：

- (1)自動資訊交換：為因應 2018 年 9 月執行第 1 次自動資訊交換，澳門已做好充分準備，包含更新硬體設備與強化資安控管與內控流程等。
- (2)租稅協定：澳門已與中國大陸、葡萄牙、比利時及越南等簽署租稅協定，未來將針對貿易夥伴、葡萄牙語系國家及一帶一路倡議參與國家賡續推動租稅協定簽署。

- 8.馬來西亞：為鼓勵納稅人自動申報並增加稅收挹注國家發展，馬來西亞於 2018 年 11 月發布「自願揭露特別計畫(Special Program for Voluntary Disclosure)」，針對 2018 年 11 月 3 日至 2019 年 6 月 30 日主動申報先前未申報所得及未依規定於憑證上貼花者，給予減罰之優惠。
- 9.蒙古：2017 年蒙古進行第 2 次重大稅改，包含：擴展稽徵機關職權、強化稅捐保全及簡化稅制等。另配合蒙古 2018 年 1 月加入OECD包容性架構(Inclusive Framework)，該國實施國際租稅有關規範及措施，包含實施反避稅條款(移轉訂價及受控外國企業制度)及執行相互協議程序與資訊交換，未來亦將持續強化與各國之稅務合作。
- 10.紐西蘭：
- (1)紐西蘭自 2016 年 10 月 1 日起要求境外供應商銷售電子勞務予紐西蘭境內個人買受人者，倘年銷售額逾紐幣 6 萬元，應於紐西蘭辦理登記及按季報繳增值稅(GST)；另該國政府目前刻規劃自 2019 年 10 月 1 日起，刪除低價進口貨物免稅門檻，要求境外供應商銷售實體貨物予紐西蘭境內買受人者，倘年銷售額逾紐幣 6 萬元，應於紐西蘭辦理登記及報繳增值稅(GST)，又為減少衝擊，部分進口稅費將配合減免。
 - (2)為提升行政效率，紐西蘭稅務局推動組織改革，包含減少管理層級，以提升決策效率；及強化稅務人員能力建構，以增強專業。
 - (3)為提升納稅義務人便利性並提高其稅務遵從度，紐西蘭進行相關行政程序革新，包含擴展電子化服務及成立一站式申請櫃檯等。
- 11.菲律賓：為建構簡化、公平及效率環境，菲律賓推動促進與包容之稅務改革(Tax Reform for Acceleration and Inclusion, TRAIN)法案，並將於 2018 年 1 月生效，包含將個人所得稅負減輕、簡化遺產稅、贈與稅及增值稅、調高石化產品、汽車之貨物稅負及開徵對含糖飲料之貨物稅等，未來將持續推動改革以消除貧窮及提升國民所得水準。
- 12.新加坡：新加坡近期以「分析、設計及數位化之運用(Leveraging Analytics, Design and Digitalisation)」為革新主軸，以納稅義務人角度出發，運用智

能、數位及雲端技術，改善與納稅義務人溝通管道及增進行政效能等。另一方面，為提升行政效能，新加坡亦重視稅務人員方面革新，著重培養新興科技技術之全方位人才，以跟上未來時代潮流。

13.我國：以三大主軸介紹近期改革：

(1)優化所得稅制：為建立符合國際潮流且具競爭力之所得稅制，於兼顧租稅公平、經濟效率、稅政簡化及財政收入四大目標下，營造「投資臺灣優先」及「有利留才攬才」之租稅環境，我國於 2018 年 2 月修正公布「所得稅法」部分條文，自 2018 年起實施，相關修法重點包含：廢除兩稅合一設算扣抵制度、採行股利所得課稅新制、調高營利事業所得稅稅率為 20%、調降未分配盈餘加徵營利事業所得稅稅率為 5%、調高綜合所得稅標準扣除額及 3 項特別扣除額、調降綜合所得稅最高稅率為 40%等。

(2)完備反避稅制：

A.移轉訂價三層文據架構：為因應國際移轉訂價發展趨勢及符合國際組織檢視標準，提升課稅資訊透明度，有效防杜跨國避稅，我國參考OECD BEPS行動計畫 13 成果報告，於 2017 年 11 月 13 日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則部分條文，完備國際要求之移轉訂價三層文據架構。又為利前開法規執行並減輕企業遵循成本，我國於 2017 年 12 月 13 日發布得免送交「集團主檔報告」及「國別報告」之避風港標準。

B.CRS：我國為完備執行全面性資訊交換(包括金融帳戶資訊自動交換)法據，2017 年 6 月 14 日增訂稅捐稽徵法第 5 條之 1 及第 46 條之 1 並發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，規範我國境內金融機構應自 2019 年 1 月 1 日起進行盡職審查，於同年底完成「既有個人高資產帳戶」審查、2020 年底完成「既有個人較低資產帳戶」及「既有實體帳戶」審查，於 2020 年 6 月向該管稅捐稽徵機關申報，我國將於 2020 年 9 月與已簽署主管機關協定(CAA)之租稅協

定夥伴國進行首次金融帳戶資訊自動交換(AEOI)。

(3)實行境外電商稅制：

A.營業稅：2016年12月修正公布「加值型及非加值型營業稅法」(下稱營業稅法)，明定跨境利用網路銷售電子勞務予境內個人買受人之境外電商業者，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，以掌握稅源並促進國內、外電商業者公平競爭，該制度自2017年5月施行。截至2018年11月，共93家境外電商業者辦理稅籍登記。2017年5月至2018年8月(共8期)營業稅稅額約美金1.4億元(新臺幣42億元)。

B.營利事業所得稅：為配合境外電商課徵營業稅新制實施及參考國際數位經濟稅制發展趨勢，我國於2018年1月訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，明定外國營利事業跨境銷售電子勞務取得之報酬認屬我國來源收入部分，得核實減除相關成本費用或依稽徵機關核定利潤率計算所得額，再依境內利潤貢獻程度計算應歸屬我國課稅所得額，該制度自2017年度起實施。

14.泰國：

(1)泰國增訂移轉訂價相關規定，自2019年起，稽徵機關有權針對不合常規之交易調整收入及費用；及企業應備妥移轉訂價相關文據並依規定提交報告。

(2)利用現代科技技術於稽徵業務及稅務服務，包含：將大數據分析結合跨機關交換資訊；發展聊天機器人以降低人事成本及提供更便民服務；將區塊鏈技術運用於改善稅務行政；精進風險基礎查審系統。

(3)為與國際接軌，強化跨國稅務合作，泰國刻進行資訊交換相關立法作業，以實施CRS及CbCR相關規範，俾提升稽徵效率及稅務遵從。

15.越南：越南持續積極推廣電子化政府，99.9%企業採網路申報，97.9%企業採線上繳稅，顯示其電子化推動成效良好；2018年增訂電子發票相關規範，明定企業應於2020年11月1日前全面開立電子發票；又目前刻

研擬將線上申報繳稅系統擴展至土地稅及登記規費等業務。此外，越南亦積極推動採行BEPS行動計畫相關建議，以健全稅制，完善稅政。

(四)一帶一路倡議有關稅務合作機制

1.中國大陸簡介：

(1)一帶一路倡議(the Belt and Road Initiative)：「一帶」即「絲綢之路經濟帶」，係指規劃 3 條鐵路通往歐亞大陸各地；「一路」即「21 世紀海上絲綢之路」，係指規劃 2 條海上航道通往南太平洋及印度洋與歐洲，是海陸共 5 大幹道即為一帶一路計畫，係中國大陸近期對外發展重要策略。旨在推動沿線各國經濟合作交流，共同打造開放、包容、均衡及互利之區域經濟合作架構。該倡議有 5 大推動重點：合作國家之政策溝通、公共建設聯通、貿易暢通、資金融通、人文相通。另一帶一路國際合作高峰論壇業於 2017 年 5 月 14 日至 15 日假北京舉行，共有 29 國元首及 140 餘國家或國際組織代表與會。又截至 2018 年 8 月，103 國家或國際組織已與中國大陸簽署 118 個合作協定。

(2)一帶一路倡議有關稅務行政合作機制(the Belt and Road Initiative Tax Administration Cooperation Mechanism, 下稱BRITACOM)：依據一帶一路倡議精神，2018 年 5 月 14 日至 16 日假阿斯塔納，由哈薩克、中國大陸及OECD聯合舉辦一帶一路稅務合作會議，就未來稅務合作提出 5 項重點：加強稅制革新、優化稅務服務、強化跨境爭端解決機制、精進能力建構及建立一帶一路稅務合作機制。中國大陸並就該 5 項重點推動與其他國家簽署BRITACOM合作備忘錄(MoU on Establishment of the Belt and Road Initiative Tax Administration Cooperation Mechanism)。

2.其他國家或地區意見：澳門、新加坡及日本團長均對BRITACOM表達樂見及支持；澳洲團長亦表達肯定之意，惟建議與其他現存國際組織工作(尤其是能力培訓計畫)應有區別，以避免重複性作業，浪費資源。

(五)經商環境改善(Ease of Doing Business)

1.世界銀行(World Bank)經商環境報告簡介

為評估各經濟體經商環境相關制度及行政效能，世界銀行自 2003 年至 2017 年每年發布經商環境報告(Doing Business)，針對全球 190 個經濟體進行經商便利度(Ease of Doing Business, EoDB)調查。由於調查內容及評比具專業及客觀性，已逐漸成為各經濟體及國際組織作為推動經商環境改革之準據，及其他國際評比機構引為評比參考之重要資料。評比指標之一為納稅(Paying Taxes)指標，評比 1 間中型公司在 1 年內所須支付稅費，並衡量因申報、繳納及後續作業所產生之行政負擔，該指標包含下列 4 個細項指標：

- (1)繳納稅款次數(Tax Payments)：衡量公司報繳稅費頻率，並依據繳納方式進行調整。
- (2)報繳需時(Time)：衡量公司花費於準備、申報及繳納稅費時數。
- (3)總稅率(Total Tax Rate)：衡量公司所須負擔總稅費，以總稅費占稅前營業利潤之比率表示。
- (4)申報後程序(Postfiling Index)：衡量公司申請增值稅退稅及實際獲得退稅所需時間；公司更正申報所需時間；以及公司為配合稅務查核而進行準備及稽徵機關完成查核所需時間。

2.中國大陸：依據世界銀行 2018 年發布 2019 經商環境報告，中國大陸經商便利度全球排名第 46 名，相較去年第 78 名進步 32 名。主要緣於中國大陸推動取消營業稅改革；允許印花稅聯合報繳；並實施多項行政革新措施縮短報繳所需時間，使納稅更加便利。另針對現行經商環境報告評估退稅所需時間，係給予採行增值稅留抵稅額制度(VAT credit carryforward)之經濟體 0 分，惟實務上因企業得於次期將留抵稅額直接扣抵應納稅額，相較於申請退稅者可能更早實現利益，爰中國大陸代表表示現行評分標準有失公允，建議修正該標準。

3.紐西蘭：截至 2018 年發布 2019 經商環境報告，紐西蘭已連續 3 年蟬聯榜首，主要係緣於其致力推動創業簡易流程及低廉成本；惟該會員體亦

表示在納稅指標中，其排名為第 11 名，尚有努力空間，將持續以便民為核心方針推動各項更簡便及效率之措施。

4.新加坡：新加坡於經商環境報告多年來均名列前茅，依據世界銀行 2018 年發布 2019 經商環境報告，總排名為第 2 名，在納稅指標中，其排名為第 8 名，新加坡表示係緣於其致力推動簡易稅制(如：增值稅單一稅率且免稅項目少及小規模企業簡易申報所得稅制)及便民服務措施(如：建置新設立公司一站式作業系統及線上諮詢管道)。

(六)能力建構(Capacity Building)

1.OECD：全球關係計畫(Global Relations Programme)為OECD提供會員國、非會員國及夥伴國交換經驗及資源之平臺，在稅務方面，尤其關注全球稅務標準與原則及最佳實務典範，透過相互交流、瞭解與學習，共創成長，並形塑國際稅務共同準則。其成立 6 個多邊稅務訓練中心於維也納、布達佩斯、安卡拉、首爾、墨西哥及揚州，每年提供 100 餘國家計 2,000 餘稅務官員之對話及研討機會，近期舉辦議題著重於移轉訂價及 BEPS行動計畫建議等。OECD代表並表示透過該計畫推展，計有 27 國家進而推動相關稅制改革、11 國進行組織重建及 27 國家同意對其稅務人員專業培養具助益，顯示該計畫成果豐碩。另除實體訓練外，目前 OECD刻推動線上訓練及混和訓練(結合線上及實體訓練)。

2.ADB：ADB以「協助亞太地區開發中國家達到永續發展」為目標，提供資金、技術及知識之援助，並透過各項區域與國家計畫、研究及知識分享研討會，持續就增進稽徵效率及提升稅務透明度等層面協助各國推動相關稅務改革。

3.澳洲：澳洲主要是透過建置完善訓練系統(包含線上及實體課程)、進修補助及輪調制度，培養優秀專業稅務人才。同時，澳洲亦加強雙邊與多邊國際稅務交流培訓活動，與合作國家或國際組織召開研討會、訂定合作計畫及舉辦稅務專業人才交流訪問活動。

(七)SGATAR專責小組(Taskforce)報告及建議

為強化SGATAR運作效能，自第 44 屆年會(2014 年)起，成立SGATAR專責小組，研議SGATAR發展方向、廣續追蹤年會相關決議事項、擔任會員體與各國際會議間之資訊及協調平臺、強化與其他國際組織互動關係，並於年會團長會議報告其工作成果。專責小組係由前一年度主辦會員體團長擔任主席，成員則包含前一年度、當年度及次一年度主辦會員體。2018 年專責小組成員為菲律賓(2017 年主辦會員體；2018 年專責小組主席)、中國大陸(2018 年主辦會員體)及印尼(2019 年主辦會員體)。2018 年專責小組就各該工作成果進行簡報，謹就簡報內容摘述如下：

1.SGATAR運作架構(Operating Framework)修正

(1)觀察員規章：觀察員分兩類——稅捐管轄權國家(地區)及國際組織(含非營利組織)。依據第 47 屆年會團長會議決議修正觀察員規章，建立永久觀察員(Permanent Observer)機制，國際組織得向SGATAR提出書面申請，經年會團長會議全體會員一致同意，得成為永久觀察員，未來無須正式邀請函即得參與年會。又倘國際組織已出席逾 5 次年會者，SGATAR會員體團長得主動授與該組織永久觀察員身分。在特殊情況下，SGATAR會員體團長亦得撤銷國際組織永久觀察員身分。

(2)工作小組會議議題選定方式：依據第 47 屆年會團長會議決議，自本屆年會起，工作小組會議議題將結合SGATAR能力建構計畫，專責小組將自能力建構計畫主題中選定 3 個主題提供年會主辦國作為該屆年會工作小組會議議題(其中主辦國僅得自提 1 個議題取代前揭專責小組建議議題)。

2.能力建設計畫：專責小組持續推動強化各會員體之能力建設，就移轉訂價及一般性稅務事宜進行培訓：

(1)移轉訂價：建立 3 層級培訓，分別為初階(基本概念介紹)、中階(基礎應用)及進階(特殊產業深入分析)層級。又依據第 46 屆年會團長會議決議，自 2017 年起 5 年內每年進行 2 場移轉訂價培訓活動(中階與進階培訓各 1 次)，並由專責小組每 2 年進行培訓成果評核。2018 年於 2

月及 3 月分別於新加坡及越南舉行進階及中階移轉訂價培訓活動。

(2)一般性稅務事宜：依據第 46 屆年會團長會議決議，專責小組每年規劃制定未來 3 至 5 年能力建設計畫，2018 年分別於紐西蘭、菲律賓及澳洲針對資訊交換、增值稅挑戰及地下經濟召開計 4 場研討會。

未來專責小組亦將與其他國際組織共同合作，持續深化能力建構計畫。

3.SGATAR前景：依據第 47 屆年會團長會議決議，專責小組參考其他國際組織經驗及蒐集各會員體意見，進行SGATAR前景之研究，並於 2018 年 9 月於中國大陸揚州召開會議研商，針對SGATAR組織名稱、章程、架構、常設秘書長角色及財務貢獻等議題進行初步研商。未來專責小組將繼續推動本項研究，並於 2019 年第 49 屆年會再次報告相關進展。

四、工作小組分組會議(Working Group Sessions)

工作小組分組會議分別就「實施OECD/G20 BEPS配套措施」、「實施CRS」及「稅務服務提供者之角色」等 3 項議題進行分組討論。我國代表除就上述 3 項議題分別發表報告外，並積極參與各項討論活動。有關工作小組分組會議討論議題、我國報告、各會員體報告及會議結論與建議將於本報告第叁部分詳加說明。

五、起草委員會 (Drafting Committee)

起草委員會由各代表團指派一人出席，本屆年會共召開 3 次會議。該會議主要任務為各工作小組分組報告之頁數限制並整合意見、確認年會總結報告用語格式等一致性。我國由財政部賦稅署李專門委員明機代表擔任其成員。

本次起草委員會第 1 次會議先進行會員體自我介紹並進行交流；第 2 次會議針對各工作小組當日討論內容歸結重點；第 3 次會議則依據各工作小組討論之相關結論，整理報告以利最後一日於全體大會提出總結報告。

六、全體大會(Plenary Session)

全體大會由全體會員體及觀察員代表出席，年會代理主席中國大陸國家

稅務總局副局長孫瑞標先生代表致詞，感謝所有成員在會議期間的積極貢獻，藉由本次會議使得國際租稅重要監管議題及最新國際租稅發展得以充分討論與交流，共同推動亞太地區稅務合作更加全面多元，並創造會員體的經濟繁榮。

之後由本屆 3 個工作小組報告人分別就各組議題提出總結報告，第 1 議題「實施OECD/G20 BEPS配套措施」由澳大利亞代表Ms. Tingwen Zhu報告；第 2 議題「實施CRS」由新加坡代表Mr. Neo Weixiang Nicholas報告；第 3 議題「稅務服務提供者之角色」由香港代表Ms. Wong Ka Yee報告。最後由年會代理秘書長中國大陸國家稅務總局國際稅務司司長廖體忠先生報告團長會議各項決議情形，重點摘要如下：

(一)本屆年會在中國大陸杭州召開，共有來自 16 個會員體代表團團長及其成員參加。另第 49 屆年會將於印尼舉辦，第 50 屆年會將於日本舉辦。

(二)本屆年會團長會議各項討論議題結論摘陳如下：

- 1.經商環境改善：同意依據世界銀行經商環境報告建立最適合SGATAR會員體之重點研究領域，又考量各會員體對經商環境報告之繳納稅款指標評鑑方法，尚有修正意見，SGATAR將持續關注及研究相應解決之道，以提升各會員體於該報告之排名。
- 2.能力建構：支持會員體相互分享知識及最佳做法，承諾持續推動會員體間能力建構交流，並且加強與其他國際組織合作。
- 3.一帶一路倡議：各代表團團長支持區域與全球經濟可持續性及包容性成長，並相信透過深化稅務合作有助於貿易投資自由化及建立友善成長的稅收環境，進一步達成公平、現代及透明的國際租稅制度。又各代表團團長肯定一帶一路倡議對區域發展與其他國際合作及多邊網絡之貢獻。

(三)本次SGATAR專責小組由菲律賓、中國大陸及印尼組成，各代表團團長審議並承認專責小組以下建議：

- 1.同意修訂後之SGATAR運作架構，增訂永久觀察員規章及年會工作小組議題選定方式。

2.同意專責小組應進一步研究「SGATAR前景」，並作為 2019 年度工作計畫之重要項目。

3.感謝專責小組在推動能力建構計畫之努力，鼓勵其繼續與ADB、OECD及其他國際組織合作，推動相關訓練計畫及知識分享活動。

(四)各代表團團長同意本次工作小組之建議(詳如本報告第叁部分)

七、閉幕典禮 (Closing Ceremony)

閉幕典禮緊接於全體大會後舉行，首先由年會秘書長中國大陸國家稅務總局國際稅務司司長廖體忠先生簡要致詞，說明本次年會在各議題獲致的成果，再次強調天下稅務是一家，不分彼此。

接著由年會主席中國大陸國家稅務總局副局長孫瑞標先生作閉幕致詞，首先祝賀印尼即將被推舉為SGATAR第 49 屆年會的東道主，並表示「團結成就事業，合作開闢未來」，感謝各會員體的貢獻，使得重要稅務議題達成共識，深信本次會議將成為亞太地區稅務合作的嶄新起點。印尼團長Mr. Robert Pakpahan旋即致詞感謝各會員體支持，使其榮獲 2019 年第 49 屆年會之主辦權，並感謝中國大陸與所有工作人員付出的辛勞，達成這次會議的成功。印尼並準備了一段精采的影片，介紹印尼的文化、飲食及觀光，誠摯邀請大家明年到印尼日惹市再聚。隨後，紐西蘭團長Ms. Naomi Patricia Ferguson代表各國團長致詞，讚揚並感謝本屆年會主辦中國大陸國家稅務總局的表現，精心籌畫相關會議事務工作，讓各代表團感受到熱情及尊重。而本次地點杭州更是人間天堂，讓大家在會務之餘，也瀏覽西湖美景，期望SGATAR各會員體間仍能情誼永存，加強稅務合作並持續分享彼此的工作經驗及知識。

會議尾聲，年會秘書長期盼亞太地區稅務工作能更緊密合作，共創未來經濟繁榮，並祝大家返程愉快，明年再相聚。隨後正式宣布第 48 屆年會結束，並將SGATAR會旗交予第 49 屆年會主辦—印尼團長，大會在歡愉氣氛中圓滿結束。

參、工作小組分組會議研討內容

工作小組分組會議討論議題共 3 項，包含「實施OECD/G20 BEPS配套措施」、「實施CRS」及「稅務服務提供者之角色」。我國分別由財政部國際財政司包科長文凱及臺北國稅局林股長聖慧擔任第一議題報告人、財政部國際財政司林專門委員燕瑜擔任第二議題報告人，及財政部南區國稅局吳審核員慶輝擔任第三議題報告人。針對各分組會議之我國與各會員體報告及會議結論與建議摘述如下：

議題一「實施OECD/G20 BEPS配套措施：含移轉訂價文據議題及協定相關措施」

一、移轉訂價文據議題

(一)會議討論議題

1.背景說明

近年來跨國企業在全球各地之稅務資訊不透明，引起一連串之稅務議題探討，例如因資訊不足所衍生稅基侵蝕及租稅公平等批評聲浪，並伴隨跨國移轉訂價稅務案件的租稅風險。該等肇因於稅務資訊不對稱及日益嚴重的稅基侵蝕及利潤轉移問題，業引起各國政府的重視。有鑑於此，本屆 SGATAR 主辦單位即針對移轉訂價文據議題進行探討，並聚焦於檢視現有移轉訂價文據相關資訊是否全面及透明，並足以協助各國稅務行政機關面對跨國企業租稅風險的挑戰。

本次年會工作小組第一項議題要求各會員國就「實施 OECD/G20 BEPS配套措施：移轉訂價文據議題及協定相關措施」分享各國的執行情形。

2.討論議題

主辦單位針對議題一「移轉訂價文據(Transfer pricing Documentation)」擬定下列問題，藉使各國交流分享移轉訂價文據之執行情形及發展現狀：

(1)採行移轉訂價三層文據架構議題

- A. 是否採行 OECD BEPS 行動計畫 13 的移轉訂價文據制度？
- B. 採行之移轉訂價文據制度，與OECD BEPS 行動計畫13的異同？

C. 除三層文據架構制度外，有無其他移轉訂價文據規定？

(2)促使企業遵從新移轉訂價文據提交規範的行政措施議題

A. 對未遵從規範者，是否制定相關罰則？

B. 是否向企業或稅務人員提供相關宣導或內部教育訓練？

C. 強化提交新移轉訂價文據的具體措施為何？

(3)透過資訊系統蒐集資料及數據分析等技術議題

A. 於風險評估和審計活動中使用移轉訂價文據資訊系統的情形。

B. 參與利用移轉訂價文據進行風險評估或審計目的的多邊計畫情形。

(二)我國推動實務狀況

我國代表依上述討論議題，逐項說明我國落實行動計畫 13 移轉訂價文據制度之執行情形如下：

1.採行移轉訂價三層文據架構議題

(1)是否採行OECD BEPS行動計畫 13 的移轉訂價文據制度？

我國為強化跨國企業關係人交易之稅務資訊透明度，爰參照OECD行動計畫 13 的建議，由財政部於 2017 年 11 月 13 日修正我國「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」(下稱移轉訂價查核準則)第 21 條賦予企業揭露三層文據內容之義務、增訂第 21-1 條明訂集團主檔報告內容、送交期限及方式、修訂第 22 條強化當地國報告之資訊內容、增訂 22-1 條明訂國別報告之內容、送交期限及方式，以導入移轉訂價三層文據架構制度。

(2)採行之移轉訂價文據制度，與OECD BEPS 行動計畫 13 的異同？

我國移轉訂價三層文據架構之規範內容，如前開 2017 年 11 月 13 日修正後之移轉訂價查核準則第 21 條、21-1 條、22 條、22-1 條規定，皆係參照稅基侵蝕和利潤移轉 (BEPS)「移轉訂價文據及國別報告指導原則」進行修正，其內容與 OECD建議之三層文據架構內容大致相同。

唯一差異係考量我國執行OECD新移轉訂價三層文據制度，雖可提升跨國集團企業之移轉訂價資訊透明度、有助於判斷跨國集團移轉訂價風險，然亦可能增加營利事業準備三層文據的作業負擔及遵行成本，是以，我國財政部於 2017 年 12 月 13 日發布台財稅字第 10604700690 號令，核釋自 106 年度起營利事業免備妥並送交集團主檔報告及免送交國別報告認定標準，以衡平企業之遵循成本。

(3)除三層文據架構制度外，有無其他移轉訂價文據規定？

我國參採OECD移轉訂價文據新規定所實施的三層文據制度中，除依移轉訂價查核準則第 22 條第 3 項規定之從事受控交易之營利事業全年收入總額及受控交易金額在財政部規定標準以下者，得以其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之替代文據取代移轉訂價報告者外，其餘並無其他額外的移轉訂價文據。

2.促使企業遵從新移轉訂價文據提交規範的行政措施議題

(1)對未遵從規範者，是否制定相關罰則？

營利事業未依移轉訂價查核準則規定送交或提示之文據(集團主檔報告、移轉訂價報告或國別報告)為關係其所得額之資料、文件者，稽徵機關得依稅捐稽徵法第 46 條規定，針對拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰。此外，為了強制要求企業遵守移轉訂價文據的提交義務，稅務機關可對拒絕配合調查或拒絕提供稅務評估所需的相關訊息和文件者，針對其潛在之移轉訂價風險進行選案審查。

(2)是否向企業或稅務人員提供相關宣導或內部教育訓練？

為利新三層移轉訂價制度之實施，我國稅務行政機關業積極投入對外宣導或內部教育訓練，相關活動如下：

A. 成立設反避稅－移轉訂價三層文據網頁專區，收錄移轉訂價三層文據架構相關之法令規定及稅務新知，以利納稅義務人查詢運用。

- B. 將移轉訂價三層文據相關規定、提交報告方式及應注意事項，透過發布新聞稿或以新興之網路社群媒體管道傳送，如Line、Fb，以強化宣導。
- C. 舉行對外講習宣導，並錄製數位影音課程，放置於本局網站上供使用者隨時下載使用。
- D. 成立專人專線諮詢服務窗口，以強化對外服務。
- E. 針對查審人員舉辦移轉訂價查審研討會或教育訓練。

(3)強化提交新移轉訂價文據的具體措施為何？

由於我國於 107 年底開始執行首次集團主檔報告及國別報告之送交及收件作業，是以，稅務行政機關業致力於推動各項促使納稅人遵守新規範的措施。

- A. 發布「移轉訂價三層文據疑義解答」供使用者參閱使用。
- B. 設計「送交集團主檔報告及國別報告輔導函」，並寄發予營利事業，俾輔導其於107年底依規定首次送交106年度之集團主檔報告、國別報告。
- C. 發布集團主檔報告、國別報告、當地國報告參考範本，及國別報告填寫範例說明，俾利營利事業填製參考。
- D. 於年度營利事業所得稅結算申報書中，新增“B6頁”「**跨國企業集團成員揭露資料**」，引導營利事業揭露集團成員資訊，協助其快速判斷是否符合應送交集團主檔報告、國別報告之標準，及跨國集團指定送交或代理送交單位等資訊。包括：
 - (A) 營利事業是否需送交集團主檔報告及集團指定送交集團主檔報告之境內成員相關資料。
 - (B) 營利事業是否需送交國別報告、應送交國別報告成員，包括跨國企業集團最終母公司、代理母公司送交成員及集團指定送交國別報告境內成員等相關資料。

3.透過資訊系統蒐集資料及數據分析等技術議題

(1)於風險評估和審計活動中使用移轉訂價文據資訊系統的情形

參照移轉訂價查核準則第 21 條規定，及財政部於 2007 年 1 月 9 日發布台財稅字第 09604503530 號令，營利事業之全年營業收入淨額及非營業收入合計數符合該令釋規定之標準門檻者，自 2006 年度起於結算申報時，須於當年度營利事業所得稅結算申報書中揭露關係人結構圖、關係人資料、關係人交易明細表暨彙總表等資訊。基此，稅務機關可透過年度營利事業所得稅結算之電子申報系統，蒐集營利事業受控交易資料，以建立關係人交易資料庫。

此外，為有效建立我國移轉訂價選案查核機制，財政部於 2005 年 8 月 2 日發布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價案件選案查核要點」，提供經由電腦選案執行選查案件指標，其中針對營利事業與關係人間之交易型態，臚列 11 項得列入選查之風險事件，例如：

- A. 申報之毛利率、營業淨利率及純益率低於同業申報數。
- B. 全球集團企業總利潤為正數，而國內營利事業卻申報虧損，或申報之利潤與集團內其他企業比較顯著偏低。
- C. 交易年度及前2年度之連續3年度申報之損益呈不規則鉅幅變動情形。

準此，稅務機關可以透過是類選案查核風險指標及運用前揭關係人交易資料庫，將營利事業之銷售規模、行業特性，關係人交易利潤與營利事業年度稅務申報數據，參照進行交叉分析，以評估跨國集團企業之移轉訂價風險。未來透過新三層移轉訂價資訊之取得運用後，將可豐富國內的移轉訂價風險評估和選案審查機制。

(2)參與利用移轉訂價文據進行風險評估或審計目的的多邊計畫情形

透過各國參與及推動OECD BEPS行動計畫 13 所提倡的移轉訂價三層文據資訊，及資訊交換機制，各國均可使用相同的文檔資訊或數據資料來評估跨越租稅管轄區的移轉訂價BEPS風險。而OECD稅務管理論壇(FTA)更提出藉由跨國或跨區域之合作方案，進行聯合審計，

以作為突破各國稅務法規限制框架和差異化風險管理的具體實踐，進而使各國稅務管理部門有能力探索多邊稅務風險評估的查核技術或新方法。

截至目前為止，我國尚未參與任何利用移轉訂價文件進行風險評估或審計的多邊計畫。展望未來，我們將規劃使用國別報告及其他移轉訂價文據資訊及透過資訊交換取得相關資訊進行移轉訂價案件之風險評估及查核，或與其他國家稅務管理部門交流相關資訊或進行多邊合作，以有效降低跨國企業集團於我國之移轉訂價稅基侵蝕及利潤移轉風險。

(三)各會員體工作報告摘要

1.澳洲

澳洲於 2015 年 12 月 3 日通過立法，採行OECD BEPS行動計畫 13 建議之三層文據架構，並自 2016 年 1 月 1 日起適用。該措施要求跨國企業應於會計年度終了後 12 個月內，向澳洲稅務局(Australia Taxation Office)提交新制之集團主檔報告、國別報告，惟當跨國企業遇特殊情形或未預期之原因，可申請延期提交相關移轉訂價文據或報告。

澳洲規定當跨國集團之集團年度合併收入達澳幣 10 億元(約新臺幣 230 億元)以上者，須提交國別報告。若跨國集團之母公司所在國未實施國別報告政策、或澳洲國稅局無法自集團母公司所在國取得國別報告，則在澳洲境內之子公司須向澳洲稅局提交國別報告。澳洲對跨國集團的定義包括營運總部在澳洲之企業(無論有無從事境外營運業務)，以及在澳洲境內設有營運據點或分支機構之境外公司。

澳洲當地國報告(Local file)內容，主要係參採OECD「移轉訂價文據及國別報告指導原則」附錄 2 的建議內容作為規範，然為避免當地企業準備移轉訂價文據之遵循成本過高，澳洲稅務局亦容許受控交易較為簡單、或符合免送交門檻之營利事業提交較為簡易的移轉訂價報告或替代文據，以有效減輕營利事業之負擔。

此外，為促使營利事業遵從新頒訂之國別報告、集團主檔報告提交規定，澳洲政府亦制定違反規定之高額罰則，對未依規定送交文據的跨國企業課以 5,250 澳幣至 525,000 澳幣的罰鍰；另經發現跨國企業集團於報告編製未善盡應有之注意致文據資料錯誤、未具備合理商業理由之避稅安排、或於調查時未配合提供必要文據資訊者，將加倍處罰，以確保跨國企業於規定期限內提交正確之移轉訂價文據。

2. 柬埔寨

柬埔寨在 2017 年底，由其稅務總局針對關係人交易間的收入、費用分配問題，發布新的移轉訂價規則(Prakas on Rules and Procedures for allocating Income and Expenses among Related Parties)。該規則要求納稅人必須準備 3 項與關係人交易相關的文據：A. 營利事業與其關聯企業之一般資訊。B. 企業營運的資訊。C. 移轉訂價常規交易方法之資訊。至移轉訂價報告的提交時程，該國要求營利事業於收到稅捐機關通知函時，應提交移轉訂價報告。倘營利事業未遵行提交移轉訂價文據的規定，其已核定的稅務核定通知書將被撤銷，並重新審理及接受罰則處分。

3. 中國大陸

中國大陸國家稅務總局於 2016 年 7 月 13 日發布(國家稅務總局公告 2016 年第 42 號，下稱 42 號公告)，將 OECD BEPS 第 13 項行動計畫發布之移轉訂價文據制度，包括集團主檔報告、當地國報告和國別報告的三層文檔架構制度納入稅務法規。中國大陸的國別報告基本上與 OECD 的建議內容相同，皆要求跨國集團企業應揭露集團收入、利潤分配、各集團成員於各國之經濟活動地點、實際營運活動內容等。

符合下列情形之一的企業，應在申報「年度關聯業務往來報告表」時，填報國別報告表：

- (1) 該企業為跨國企業集團最終控股企業的中國居民企業，且其上一會計年度合併財務報表中的各類收入金額合計超過 55 億元人民幣。
- (2) 該居民企業被跨國集團指定為國別報告送交企業。

另如非屬上述應提交國別報告之企業，但其所屬集團依據其他國家規定應準備國別報告者，中國大陸稅務機關於實施特別納稅調查時，仍可以要求該企業提供國別報告表。

符合下列條件之一應編製及提交集團主檔報告：

- (1)該年度從事跨境關係人交易，且所屬企業集團須提交主檔報告。
- (2)年度關係人交易金額超過人民幣 10 億元(約當新臺幣 50 億元)。

除新增訂之國別報告及集團主檔報告外，中國大陸要求符合下列條件之一的企業，應備妥當地國報告：

- (1)有形資產所有權轉讓金額(來料加工業務按照年度進出口報關價格計算超過人民幣 2 億元。
- (2)金融資產轉讓金額超過人民幣 1 億元。
- (3)無形資產所有權轉讓金額超過人民幣 1 億元。
- (4)其他關聯交易金額合計超過人民幣 4000 萬元。

42 號公告對於當地國報告要求的資訊內容較BEPS成果報告規範廣泛，例如：價值鏈分析、對外投資、關聯股權轉讓，以及關聯勞務的成本費用歸屬及分攤方式、計算過程及結果等資訊。

此外，中國大陸在其 42 號公告中，除移轉訂價三層文據外，尚訂有特殊事項文檔規定，所稱特殊事項文檔內容包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。企業如有簽訂或者執行成本分攤協議者，應備妥成本分攤協議特殊事項文檔。又關係人負債比例超過標準比例時，需證明其符合獨立交易(常規交易原則)，並備妥資本弱化特殊事項文檔，以強化企業從事特殊交易安排之合規要求。

為協助稅務機關衡量及評估移轉訂價風險，中國大陸於其風險評估系統中建立 3 個主要風險指標和 11 個次要風險指標，運用與國別報告相關的風險指標及其他風險指標產出企業風險概況評估文件，以判定企業的風險等級。倘經認定為高風險的企業將由審計小組進一步檢視，以決定是否列入審查。惟其亦強調國別報告資訊不可取代個別交易和價格之

詳細移轉訂價分析，亦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。

4.香港

香港在 2018 年之前，尚無要求移轉訂價文據之相關規定。2018 年參照OECD BEPS行動計畫 13 之研究報告，修正“稅務條例”採行移轉訂價三層文據，要求企業應向香港稅務局(IRD)提交評估移轉訂價風險的相關訊息。三層文據架構包含：集團主檔報告、國別報告、當地國報告。

香港政府對集團主檔報告及當地國報告，訂有 2 大豁免條款，包括業務規模或關聯交易未達一定程度者。企業如符合下列 3 項條件中之 2 項者，可免提交集團主檔報告及當地國報告：

- (1)年度總收入不超過港幣 4 億元。
- (2)總資產不超過港幣 3 億元。
- (3)員工人數低於 100 位。

另關聯企業間之受控交易如未達下列條件之一者，亦無須提交當地國報告：

- (1)資產交易(金融資產除外)低於港幣 2.2 億元。
- (2)金融資產交易低於港幣 1.1 億元
- (3)無形資產交易低於港幣 1.1 億元
- (4)其他交易(如服務或權利金)低於港幣 4 仟 4 百萬元。

香港的集團主檔報告以及當地國報告的內容，規範於香港的“稅務條例”中，其內容與OECD 在BEPS行動計畫 13 的建議內容大致相同。集團主檔報告以及當地國報告可以中文或英文製作，符合送交門檻的企業必須在其會計期間結束後的 9 個月內備妥集團主檔報告及當地國報告，與其稅務申報的期限一致。該等移轉訂價文件須至少保存 7 年。集團主檔報告及當地國報告，自其會計期間 2018 年 4 月 1 日起開始實施。符合送交門檻的企業如未具正當理由而未依規定準備集團主檔報告及當地國報告，可處第 5 級罰款(50,000 港幣)，並可能由法院命令於指定的時間

內備妥相關文據報告。倘仍未遵守該法院的命令者，一經判定，可處以 6 級罰款(100,000 港元)。

另鑒於國別報告係落實BEPS行動計畫最低標準之一，香港自會計年度 2018 年 1 月 1 日起實施國別報告制度。集團有如 2 個以上之成員且集團前一年合併收入達 68 億港幣(約當歐元 7.5 億元)，須申報國別報告。跨國企業集團之最終母公司為香港之居民企業(香港UPE)，應於會計年度終了後 12 個月內送交國別報告；惟如跨國企業集團之最終母公司非屬香港之居民企業，且符合下列情形之一者，應由該集團成員之香港企業負責送交國別報告：

- (1)依最終母公司之居住地國或地區法令規定不須申報國別報告。
- (2)最終母公司所在之國家或地區已與香港簽署稅務資訊自動交換協定；
惟在提交國別報告截止日前，香港尚無法透過資訊交換相互取得國別報告資訊。
- (3)經香港稅務局(IRD)通知於進行國別報告資訊交換時，發生系統性失誤，致無法取得國別報告稅務資訊。

5. 印尼

印尼財政部根據BEPS行動計畫 13 的建議，於 2016 年發布”213/PMK.03/2016 號”條例，增修其國內移轉訂價文據規則，採行三層移轉訂價文據制度。納稅人如從事關係人交易，並符合下列條件之一者，須於申報年度營利事業所得稅時，同時備妥集團主檔報告及當地國報告(最遲須於會計年度終了後 4 個月內備妥)，並於接獲印尼稅局進行調查時提供：

- (1)年度營收金額超過印尼盾 500 億元。
- (2)年度有形資產之移轉或使用之受控交易金額超過印尼盾 200 億元。
- (3)年度從事服務提供、資金使用、無形資產之移轉或使用之受控交易金額超過印尼盾 50 億元。
- (4)與所得稅率低於印尼之租稅管轄區內的關係企業從事關係人交易者。

符合以下條件之一者，須提交國別報告：

- (1)為集團最終母公司。
- (2)負有編製合併財務報表義務者。
- (3)年度合併營收達 11 兆印尼盾者(相當於 2015 年 1 月的 7.5 億歐元)。

其送交國別報告的作業方式係於進行年度企業所得稅申報時，須於申報書之附表內揭露是否符合應送交國別報告之資訊；如屬應送交國別報告者，將相關移轉訂價文據或報告以電子數位化型式，透過印尼稅務總局建置之線上平臺(DJP Online)完成數位傳輸送交作業，於會計年度終了後 12 個月內送交國別報告。印尼的國別報告係自會計年度 2016 年 1 月 1 日開始實施。

該國業積極與其他國家或租稅管轄區簽署符合規定之主管機關協定(QCAA)，截至 2018 年 7 月 18 日已簽署 58 個QCAA，其中 49 個於 2016 年會計年度開始生效，6 個於 2017 年會計年度生效，餘自 2018 年會計年度生效。印尼政府於 2018 年 6 月首度與其他國家或租稅管轄區進行國別報告資訊交換，成功收取來自 31 個國家或租稅管轄區的國別報告，同時印尼政府亦將國內跨國企業所送交的 2016 年國別報告資訊，提供予 13 個國家或租稅管轄區。

6.日本

日本為遵循OECD BEPS 行動計畫 13 最終報告提倡的新移轉訂價文據的建議，在其 2016 年的稅改中導入新三層移轉訂價文據制度，如集團主檔報告、國別報告、當地國報告之內容，新文據制度完全參照OECD 建議版本制定，未有其他獨特性之規定，或要求提供其他文據。

日本三層文據制度的提交門檻規範如下：

- (1)集團主檔報告：跨國企業集團在日本之納稅義務人(包含常設機構)其所屬集團前一年度之營收超過 1,000 億日圓(約 8.2 億美金)者。
- (2)國別報告：跨國企業集團在日本之納稅義務人(包含常設機構)其所屬集團前一年度之營收超過 1,000 億日圓(約 8.2 億美金)者。

(3)當地國報告：日本納稅義務人與外國關係企業之受控交易總金額超過規定門檻【無形資產之交易金額達 3 億日圓(約 250 萬美金)】或其他交易金額達 50 億日圓(約 4,100 萬美金)者。

集團主檔報告及國別報告自會計年度 2016 年 4 月 1 日起實施，三層文據制度的提交期限、送交方式或注意事項彙整如下：

- (1)集團主檔報告：自集團最終母公司之會計年度 2016 年 4 月 1 日起或之後者實施。集團主檔報告應送交予其主要辦公處所在地之稅務機關。集團主檔報告可以英文或日文方式編製。
- (2)國別報告：國別報告應自集團最終母公司之會計年度 2016 年 4 月 1 日起或之後者實施，並於最終母公司的會計年度終了日之 1 年內透過線上申報系統(e-Tax)送交予當地之稅務機關。國別報告應以英文編製。
- (3)當地國報告：當地國檔案自會計年度 2017 年 4 月 1 日起或之後實施，應於辦理年度企業所得稅申報時備妥，並於接獲日本稅務局進行查核時提供。

未依規定送交三層文據制度之罰則：

- (1)集團主檔報告、國別報告：無正當事由未依規定提交集團主檔報告或國別報告者，將被課以 30 萬日圓之行政罰款。
- (2)當地國報告：經查所提交之當地國報告之內容是虛偽不實，例如故意以不正確之方法執行常規交易測試或轉移舉證責任者，稅務機關可依推計方式或移轉訂價之(秘密)可比較方法逕行核定，以強化納稅人須配合提交合規及正確之當地國報告。

該國要求國別報告係以CSV或XML數位檔案格式，透過線上申報系統(e-Tax)上傳至當地之稅務機關。透過電子系統的數據分析，可協助日本稅務機關利用數據進行檢查和評估移轉訂價風險，此外，日本稅務審查人員可就選查之案件，調閱其國別報告內容，供其執行訪查或訪談。日本目前並未參與任何利用移轉訂價風險評估或審計目的的多邊計畫。

7.韓國

韓國為參採OECD BEPS行動計畫 13 倡導的三層移轉訂價文據制度，於 2015 年至 2016 年間修正其國內法，於 2015 年 12 月修法導入當地國報告及集團主檔報告，自 2016 年 1 月 1 日之後開始適用；復於 2016 年 12 月通過修法採行國別報告，並追溯至 2016 年 1 月 1 日起即適用，故韓國於 2017 年 12 月執行修正後移轉訂價文據之首次送交作業。

韓國當地企業、或在韓國境內設有分支機構之外國企業，同時符合下列情形者，應於營業年度終了日後的 12 個月內提交當地國報告及集團主檔報告予稅務機關：

- (1)年度從事有形資產(商品)移轉、服務提供、資金借貸及使用之跨境受控交易金額超過 500 億韓圓。
- (2)年度營收金額超過 1000 億韓圓。

韓國採行的集團主檔報告及當地國報告內容，與OECD建議的版本內容相似，惟要求每份報告均須以韓文撰寫，可以線上編製或線上傳輸送交。集團主檔報告可另以英語編製和送交，然須於送交英文版本後之 1 個月內補送韓文版報告。如有部分或全部未依規定送交集團主檔報告、當地國報告，或發生送交虛假不實之報告者，應按每份報告處以 3000 萬韓圓的行政罰款。

韓國的國別報告內容亦同於OECD版本，符合下列標準之納稅人，應於營業年度終了日後的 12 個月內提交國別報告：

- (1)跨國企業集團最終母公司屬韓國境內居民企業，且集團前一年度合併營收達 1 兆韓圓。
- (2)跨國企業集團最終母公司位於韓國境外，且集團前一年度合併收入達 7.5 億歐元，並符合以下 2 個標準者：
 - A. 集團境外最終母公司依據當地之規定，無須送交國別報告者；
 - B. 集團境外最終母公司所在之居住地國或租稅管轄區，與韓國尚未簽署「多邊稅務行政互助公約」者(Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)。

韓國的國別報告要求必須以韓文和英文編製，且僅接受以電子數位檔案型式線上送交，並不接受以書面方式提交，俾與其他國家進行資訊交換。截至 2018 年 7 月底，韓國已與 70 多個國家簽署「多邊稅務行政互助公約」的國別報告資訊交換協議，包括美國、中國、日本以及印度。自 2018 年 6 月以來已有 57 個國家的協議已生效，並開始執行國別報告資訊交換。韓國目前並未參與任何利用移轉訂價風險評估或審計目的的多邊計畫。

8.馬來西亞

為強化移轉訂價文據的透明度，馬來西亞參採OECD BEPS行動計畫 13 的建議，於 2016 年 12 月 23 日修正國內所得稅法，引入三層移轉訂價文據制度。其中集團主檔報告及當地國報告內容，均與OECD建議規範相同，至國別報告制度，則要求跨國集團企業(MNE)在馬來西亞，年度合併收入達馬幣 30 億元者，應提交國別報告，並自 2017 年 1 月 1 日起生效。

馬來西亞的國別報告內容與OECD建議之內容相同。符合以下 2 個情形之一者，應負責送交國別報告：

- (1)達送交門檻之跨國集團最終母公司為馬來西亞之居住者。
- (2)跨國集團之成員係馬來西亞之居住者並被指定為集團之代理送交國別報告者。

馬來西亞的國別報告制度自 2017 年 1 月 1 日起生效實施，屬應送交國別報告之企業，應於財務報告年度終了日後的 12 個月內，將該報告提交予馬來西亞之稅務機關，首次執行送交國別報告的截止日期是 2018 年 12 月 31 日。針對未遵行送交國別報告規定者，馬來西亞將課以馬幣 20,000 元至 100,000 元罰款、或不超過 6 個月的監禁處分。縱使已支付罰款後，也可能須依法院要求於 30 天(或其他法院認為合適之期間) 內完成國別報告的送交義務。

為進行國別報告之資訊交換，馬來西亞簽署了「多邊稅務行政互助

公約」，以資因應。為確保國別報告資訊之保密性，馬來西亞規定僅係有經指定或批准之人員才能取得使用國別報告資訊之權限。

9.澳門

澳門目前因國內法中尚無訂定移轉訂價規則，因此缺乏要求提供移轉訂價文據(例如移轉訂價報告)規定。澳門亦針對OECD BEPS 行動計畫 13 中建議的移轉訂價文據進行研議，經評估行動計畫 13 對澳門企業的影響程度較低，蓋因澳門稅務局針對最近年來的企業所得稅申報數據資料調查統計發現符合OECD BEPS行動計畫 13 適用標準之跨國企業低於 10 家。

儘管如此，澳門仍致力於落實其法律和行政管理框架，修正其國內法，以導入三層移轉訂價文據制度。目前修法方向將參考OECD BEPS 行動計畫 13 的建議內容，要求跨國企業集團在會計年度結束後的 12 個月內送交國別報告。另外為避免編製移轉訂價文據或報告將面臨的語言問題，要求國別報告應以英文編製。對未遵守報告送交義務者，將課以行政罰款。澳門目前刻進行新法的修正作業，並向公眾徵納意見，特別與律師、會計師或審計人員及跨國企業集團交流、收集意見，俾使新制的建置及實施更臻完善。

10.蒙古

蒙古目前正著手修正企業所得稅法，修正案已提交予議會，一旦通過修正案，將自 2019 年 1 月 1 日起實施OECD之三層移轉訂價文據制度。

11.紐西蘭

紐西蘭政府認為國別報告制度的實施，有助於強化移轉訂價風險評估及防杜稅基侵蝕風險。例如運用國別報告資訊分析發現：

- (1)跨國企業集團在某些國家或地區有高額獲利，但集團在該國家或地區並無實質性的營運活動；
- (2)集團在某些特定國家的獲利或盈餘極高，已超過集團當年度合併的總

利潤；

- (3)集團在某些國家發生重大的股權結構變動，包括移轉重要的營業資產或關鍵技術、專利等智慧財產權。

紐西蘭將整合跨國企業集團所提供及透過與其他協定國夥伴國之跨國資訊交換機制取得的國別報告資訊，進行移轉訂價風險評估。該國對未提交國別報告訂有高額罰則規範，當稅務官員對應送交者提出國別報告之要求通知，如未提供國別報告，將可能面臨高達 100,000 美元的罰款。

12.新加坡

新加坡的移轉訂價文據計有 3 個階層，包括：

(1)集團主檔報告(Documentation at Group level)

屬於集團主檔報告的資訊內容，應包括對該集團之整體營運組織及企業活動內容，例如：集團全球業務、組織結構概述、全球業務營運性質、整體移轉訂價政策及與新加坡相關的業務描述。

(2)個別企業報告(Documentation at Entity level)

個別企業報告的資訊，應提供新加坡稅務居民企業的詳盡業務活動及關係人交易資訊。

(3)國別報告(Country-by-Country Report)

如果納稅人是新加坡跨國企業的最終母公司(MNE)，除前揭集團主檔報告和個別企業報告外，還須提交國別報告，報告內容包含跨國公司集團的收入、利潤、稅收和經濟活動的全球分配資訊，內容與 OECD BEPS 行動計畫 13 報告建議相似。新加坡自 2017 年 1 月 1 日起開始實施國別報告，報告內容須以英文撰寫，如非以英文製作，須提交英譯版本供新加坡稅務局 IRAS 參考。

新加坡目前並未參與任何利用移轉訂價文據的風險評估或審計目的的多邊計畫。

13.泰國

泰國稅務當局亦贊同，三層文據架構制度將可提供稅務主管機關與移轉訂價相關的重要資訊，以助於泰國針對跨國集團移轉訂價風險的評估分析。基此，泰國政府參考OECD BEPS 行動計畫 13 建議，提出國內法的修正方案，以導入三層文據制度：集團主檔報告、當地國報告及國別報告，包括建構後續資訊交換的標準，以確保國別報告係基於平等互惠、及時的基礎上實施及交換。

對泰國而言，實施三層文據制度的挑戰在於如何衡平移轉訂價文據推行必要性，與企業編製及送交三層文據的遵行成本。為了減輕企業準備文據的負擔，泰國國內法的修正草案擬豁免中小企業(SME)準備及提交移轉訂價文據的義務。該國對未遵守應備妥移轉訂價文據及任何延遲提交者，亦訂有懲罰規則。

多年來泰國已應用從外部和內部來源蒐集/開發及建置的大數據系統，採用新的技術和開發智能運算法，致力於選擇審計案例、設計稅制政策、清理欠稅案件及規劃租稅服務等，強化納稅人的稅務遵從度。透過該系統，在提高稅收管理效率的目標下，評估篩選適當的選查案件數量與範圍。該國認為，未來透過三層文據的資訊分析，可促使稅務管理部門掌握較為充分的背景資訊，或可有效減少是類移轉訂價常規交易爭議。

14. 菲律賓

菲律賓並未強制要求OECD BEPS行動計畫 13 的移轉訂價三層文據。菲律賓目前的移轉訂價規則係規範於 2013 年 1 月 23 日制定的移轉訂價指南。該指南適用於關係企業之間的跨境交易及關係企業之間的國內交易。移轉訂價指引明確要求納稅人必須備妥和保存充分及具體的移轉訂價文件，以證明其移轉訂價符合常規交易原則。當企業進行年度結算申報時，僅須備妥及保存相關移轉訂價文據，於接獲調查通知時，始須提交予稽徵機關。

如果納稅人未能準備並保存足夠的移轉訂價文件，或未能於調查時

配合提交與關係人交易之移轉訂價常規交易證明文件，菲律賓的移轉訂價查核人員可以強制執行所查定的常規交易標準，逕行調整移轉訂價價格。

15.越南

越南已導入三層文據制度，其內容與OECD BEPS 行動計畫 13 建議內容相似。法令生效日期為 2017 年 5 月 1 日，需於所得稅申報時備妥，並於會計年度終了 90 日內提交相關文據。但符合下列條件者，不需提交該文據：

- (1)越南居民企業年度合併收入低於越南盾 500 億元，且年度受控交易低於越南盾 300 億元。
- (2)有預先訂價協議者。
- (3)越南居民企業合併收入低於越南盾 2,000 億，且營業淨利益比為經銷業 5%、製造業 10%、加工業 15%。

(四)工作小組會議結論與建議

經由工作小組與各會員體就「移轉訂價文據議題」之交流分享後，提出以下結論與建議

1.結論

- (1)多數國家或租稅管轄區參照OECD的建議，已完成國內法之修正，並實行三層文據制度(少部分國家仍在修法作業中)。
- (2)多數的國家或租稅管轄區已制定未遵從提交國別報告的罰則。
- (3)多數的國家或租稅管轄區已經提供移轉訂價新文據制度的內部教育訓練，或加強對外宣導及說明，以協助納稅義務人瞭解新文檔資訊的要求。
- (4)與會的各國代表，均肯定新三層文據的制度，將能提供更充分的資訊，作為衡量跨國集團企業移轉訂價風險的評估參考。

2.建議

由於大多數的國家或租稅管轄區即將收到首批的國別報告資訊及數

據資料，各國將面臨如何利用風險指標和風險分析、風險的假設，進行風險評估工作的實務挑戰，與會各國建議未來OECD、SGATAR等國際組織可提供如何有效運用國別報告資訊的指引，以落實國別報告資訊交換的真正效益。

二、協定相關措施

(一)會議討論議題

1.背景說明

跨國企業集團面對稅務資訊透明、各國執行防止BEPS各項行動計畫建議措施等國際稅務合作趨勢，預期其投資布局及營運模式之利潤配置將逐步與經濟實質一致。為促進全球經濟發展，鼓勵跨國企業集團持續創新及發展，於租稅措施方面，解決跨國企業集團從事跨境經濟活動面臨重複課稅問題，至為關鍵。

依此，OECD及G20 於BEPS行動計畫 14(提升爭議解決機制之效率)確立租稅協定相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, 下稱MAP)條文及最佳作法，並盼各國於國內建立執行辦法，落實解決跨境課稅爭議。為利執行，該行動計畫列為BEPS四項最低標準之一；OECD嗣成立BEPS包容性架構，發布行動計畫 14 同儕檢視文件，訂定檢視項目以利各國於該架構下相互檢視，提供必要協助。

本屆SGATAR年會工作小組分組會議議題一關注會員體落實BEPS四項最低標準情形，有關協定相關措施部分，就BEPS行動計畫 14 執行情形、所遇問題及未來規畫進行經驗分享及討論。

2.討論議題

主辦單位於會前就行動計畫 14 最低標準提出下列兩面向題目供會員體思考：

(1)執行情形及所遇問題

- A. 現有租稅協定是否納入 OECD 稅約範本第 25 條(相互協議程序)及第 9 條第 2 項(移轉訂價相對應調整)？

- B. 對未納入該 2 條文之協定，透過雙邊租稅協定修約或多邊公約(導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約)處理步驟為何？
- C. 是否訂定法規規範國內相互協議程序，確保其執行？如有，請簡要介紹。
- D. 執行相互協議程序時，是否面臨困難？例如人力不足或國內阻礙？請簡要敘述面臨問題及解決方法。

(2)未來規劃

透過提供訓練課程及訂定租稅協定適用相關法規規範該國租稅協定適用程序，有助稅務人員採相同標準處理租稅協定案件，並避免因解釋或適用差異導致之租稅爭議。請簡要介紹為達成此目標所採取之措施。

(二)我國實務推動情形

我國代表依上述討論議題，逐項說明我國落實行動計畫 14 最低標準情形如下：

1.執行情形及所遇問題

- (1)問題：現有租稅協定是否納入OECD稅約範本第 25 條(相互協議程序)及第 9 條第 2 項(移轉訂價相對應調整)？

我國簽署生效 32 個租稅協定均以國際(OECD 或 UN)稅約範本為藍本，訂有相互協議程序條文，僅 4 個未納入移轉訂價相對應調整規定；「適用所得稅協定查核準則」及「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」規範申請及受理程序。

- (2)問題：對未納入該 2 條文之協定，透過雙邊租稅協定修約或多邊公約處理步驟為何？

我國未加入 BEPS 包容性架構及簽署多邊公約，為符合最低標準，持續透過雙邊諮商方式，洽簽新協定納入或修正現有協定落實。

- (3)問題：是否訂定法規規範國內相互協議程序，確保其執行？如有，請

簡要介紹。

我國於 2010 年發布「適用所得稅協定查核準則」，第 30 條及第 31 條明定主管機關受理及稅捐機關執行相互協議程序之原則程序。

2018 年 6 月參考行動計畫 14 最低標準，訂定發布「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」，就適用租稅協定爭議案件、移轉訂價相對應調整案件、雙邊或多邊預先訂價協議案件相互協議程序之申請、受理及審查程序訂定一致性處理原則；且經自我檢視，我國受理及執行相互協議程序案件範圍、程序、處理時效及執行能力符合該計畫同儕檢視文件之檢視項目。

(4)問題：執行相互協議程序時，是否面臨困難？例如人力不足或國內阻礙？請簡要敘述面臨問題及解決方法。

A. 面臨困難一：稅捐稽徵機關辦理移轉訂價案件查審人力不足，如何確保其後續執行相互協議程序案件之獨立性及專業性。解決方式：稅捐稽徵機關將研議訂定相關內部作業規定，成立專責小組，由指定人員受理相互協議程序移轉訂價相關案件，提升我國相互協議程序案件之獨立性及執行相互協議程序案件之專業性。

B. 面臨困難二：相互協議程序案件與國內行政救濟案件優先性之法律見解。解決方式：經會商法律及執行單位就暫緩「行政救濟」可行性意見，有關復查或訴願案件部分，得由財政部研議修正規則辦理；有關行政訴訟案件部分，得由當事人依法向法院申請辦理。

2.未來規劃

問題：透過提供訓練課程及訂定租稅協定適用相關法規規範該國租稅協定適用程序，有助稅務人員採相同標準處理租稅協定案件，並避免因解釋或適用差異導致之租稅爭議。請簡要介紹為達成此目標所採取之措施：

(1)我國持續依國際新資訊透明標準及BEPS行動計畫建議措施，完善國內稅務法制環境。

(2)我國透過教育訓練，增進稅捐稽徵機關業務同仁租稅協定專業知能。以 2017 年為例，財政部財政人員訓練所辦理 19 場國際租稅教育課程計 1,640 位稅捐稽徵機關業務同仁參與訓練。

(三)各會員體工作報告摘要

1.澳大利亞

簽署生效 44 個租稅協定均訂有「相互協議程序」及「移轉訂價相對應調整」條款，透過多邊公約使所有規定符合行動計畫最低標準建議內容。

租稅協定內容由財政部諮商，相互協議程序案件交由預先訂價協議 (Advance Pricing Arrangement, APA)/MAP 管理小組及其主管機關網絡擔任，確保相互協議程序獨立性、專業性，有效解決；另設有租稅協定諮詢小組，確保澳大利亞租稅協定解釋及執行之一致性，避免爭議發生。

2.柬埔寨

2017 年 12 月 9 日與中國大陸、汶萊、新加坡及泰國 4 國租稅協定生效，另與印尼及越南 2 國租稅協定於近期簽署尚待生效。該等租稅協定均為近年諮商之成果，內容符合 BEPS 最低標準要求。柬埔寨目前無相互協議程序經驗，未納入「仲裁」條款。

另依規定，協定夥伴國居住者申請適用租稅協定利益，需透過扣繳義務人提供相關文件以利稅捐機關核准適用。柬國將持續透過參加 BEPS 包容性架構及內部教育訓練提升租稅協定政策一致性。

3.中國大陸

截至 2017 年，有 125 件未決相互協議程序案件。依經驗相互協議程序案件約 70% 與利潤分配相關(移轉訂價、利潤歸屬予常設機構)；將透過多邊公約使現有協定條款符合 BEPS 最低標準。

受理執行相互協議程序案件時，依「移轉訂價爭議相關」及「協定爭議相關」分別訂定適用法據。「移轉訂價爭議相關」相互協議程序法據於 2017 年修正，「協定爭議相關」法據即將修正發布，完成後中國大

陸相互協議程序符合最低標準之要求。

為減少爭議，提升租稅協定適用效益，中國大陸對協定夥伴國居住者申請適用租稅協定利益業由「事前核准」改為「事後審查」。

4.香港

將透過多邊公約使現行租稅協定條文符合BEPS最低標準。已修正國內法規定，使受理相互協議程序案件、依相互協議程序提供移轉訂價相對應調整及預先訂價協議與國際作法一致。

持續透過教育訓練增進稅捐稽徵機關人員處理國際租稅之能力。

5.印尼

透過多邊公約落實BEPS與租稅協定相關最低標準，惟於多邊公約條款中未擇定以稅約範本第 9 條第 2 項移轉訂價相對應調整條款增訂或修正現行租稅協定相應條款；另未選擇第 4 章「仲裁」規定，目前印尼僅與墨西哥租稅協定訂有「仲裁」條款，印尼國內法未訂定執行該條款規範。

2014 年及 2015 年相繼發布相互協議程序及預先訂價協議相關規範，確保相互協議程序執行符合最低標準，目前處理相互協議程序人員約 29 位，且預訂於 2018 年 12 月進行相互協議程序同儕檢視程序。

6.日本

簽署生效 61 個租稅協定多數訂有相互協議程序及移轉訂價相對應調整規定，將透過多邊公約更新符合最低標準。

日本國內法明定依租稅協定相互協議程序達成之共識需予執行，且標準化租稅協定申請案件之適用程序，支持並響應行動計畫 14，期提升跨國企業集團具安定之稅負環境。依日本經驗，日本受理相互協議程序案件結案期程超過 24 個月，爰日本將透過於正式提起相互協議程序前預先與協定夥伴國主管機關交換立場、增加主管機關面對面諮商方式解決期程過長問題。

有關相互協議程序獨立性部分，由於移轉訂價調整屬日本國稅廳權

責，相互協議程序案件受理屬日本主管機關(財務省)權責，透過此程序應得確保相互協議程序受理與執行具備獨立性。

7. 韓國

多數租稅協定納入相互協議程序及移轉訂價相對應調整規定，於 2017 年簽署多邊公約目前尚待完成國內批准程序，將透過多邊公約使韓國租稅協定符合BEPS最低標準。

另韓國已修正國內相互協議程序規定使其符合國際標準；又為確保移轉訂價調整案件處理，設立移轉訂價委員會，透過企業、會計師、律師及稅務人員共同研議執行。

8. 澳門

簽署生效 5 個租稅協定及 1 個稅收安排(與中國大陸)，均訂有符合最低標準之相互協議程序及移轉訂價相對應調整條款，尚未決定是否加入多邊公約，更新現行協定規定；然澳門已更新租稅協定範本，納入第 1 條第 2 項(透視課稅)，第 5 條(常設機構)第 4 項(不視為PE活動)、第 4.1 項(反分解活動條款)、第 5 項(代理人PE與行紀安排)，第 29 條第 9 項(主要目的測試)，確保未來洽簽租稅協定符合國際標準。

澳門目前無相互協議程序經驗，規劃研議並發布相關作業辦法，提升未來爭議解決能力。

9. 馬來西亞

透過多邊公約落實BEPS涉及租稅協定措施，且修正國內相互協議程序指導原則，符合最低標準要求。

由於馬國對跨境經濟活動課稅爭議允許同時適用國內救濟程序及相互協議程序，且因馬國採取國內救濟案件經法院判決後對稅捐稽徵機關具絕對拘束力政策，爰對同一案件提出國內救濟程序及相互協議程序者，僅以執行相互協議程序為原則(暫停國內救濟程序)。

10. 蒙古

簽署生效 25 個租稅協定均訂有相互協議程序條文，15 個訂有移轉

訂價相對應調整條文，僅與加拿大及奧地利租稅協定納入仲裁條文。

蒙古至今未有相互協議程序案件及相關案件之法院判例；2013 年發布相互協議程序指導原則，目前研議修正，以符合最低標準要求。

11. 紐西蘭

相互協議程序案件由主管機關處理，確保相互協議程序獨立性；紐西蘭認為預先訂價協議為防止及解決跨境稅務爭議之最佳作法。

12. 菲律賓

所有租稅協定均訂有相互協議程序條款，惟 14 個租稅協定未納入移轉訂價相對應調整。

2013 年發布釋令，允許納稅義務人提出相互協議程序及預先訂價協議申請，惟相關作業辦法尚於研議階段，且規劃納入雙邊預先訂價協議機制。

依菲律賓現行實務，經稅捐稽徵機關否准適用租稅協定利益案件，僅可申請國內相關救濟程序，不可依協定提出相互協議程序申請。

13. 新加坡

目前 85 個租稅協定均訂有相互協議程序，13 個未納入移轉訂價相對應調整。

新加坡業通過BEPS包容性架構行動計畫 14 之相互協議程序同儕檢視，將透過多邊公約更新現有協定條款，符合最低標準要求。

依新加坡經驗，透過相互協議程序得與協定夥伴國溝通，取得相關文件，為解決跨境租稅爭議最佳途徑，惟其成敗取決於納稅義務人配合度、協定夥伴國回復速度及要求執行之程序事項(例如面對面諮商)。新加坡將持續以提供納稅義務人充分資訊、明定指導原則及作業時程、鼓勵協定夥伴國透過電子郵件溝通等方式，實現相互協議程序案件應於 24 個月解決之標準。

14. 泰國

規劃透過加入BEPS包容性架構及簽署多邊公約落實BEPS最低標準

。

15.越南

2017 年加入BEPS包容性架構，為第 100 個成員，目前簽署生效 71 個租稅協定均訂有相互協議程序條款。刻著手準備多邊公約立場文件，預計於明年加入簽署，更新現有協定條款符合最低標準。

2013 年發布相互協議程序相關規定，跨境課稅爭議案件得透過國內救濟程序或申請相互協議程序解決，對於取得法院判決之跨境課稅爭議案件，越南無法透過相互協議程序解決爭議。

2015 年首次接獲相互協議程序案件迄今有 7 件，案件類型包括移轉訂價、常設機構認定及個人所得稅議題等，未來將透過OECD協助，發布相互協議程序作業辦法以符合行動計畫 14 之最低標準。

(四)工作小組會議結論與建議

經由工作小組各會員體就落實BEPS行動計畫 14 最低標準進行分享、提問及討論後，提出下列結論與建議：

1.結論

- (1)落實之方法：會員體表達透過「多邊公約」或「雙邊租稅協定諮商」方式辦理。
- (2)達成該項最低標準面臨之挑戰，包括：
 - A. 缺乏經驗人才處理相互協議程序案件。
 - B. 受制於協定夥伴國未能即時提供立場及資訊。
 - C. 納稅義務人及稅捐稽徵機關人員對租稅協定之解釋及執行認知不足。
- (3)最佳作法：建立國內完善租稅協定執行制度，有助「預範」跨境課稅爭議案件發生。

2.建議

會員體需採下列措施：

- (1)提升處理相互協議程序案件時立場及相關資訊提供速度。

(2)強化稅捐稽徵機關人員租稅協定教育訓練。

議題二「實施CRS」

一、會議討論議題

為有效防杜納稅義務人利用金融資訊保密特性將所得或財產隱匿於外國金融機構規避稅負，OECD界定國際新資訊透明標準為「稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換」，於2014年發布「CRS」，作為各國執行資訊交換及國際間同儕檢視之標準。世界各國紛紛響應，目前已有108個國家(地區)承諾執行，其中49國及51國分別承諾於2017年9月及2018年9月進行首次金融帳戶資訊自動交換，8國將於2019年或2020年執行(另有42個開發中國家(地區)未規劃首次執行日期)。

為有效執行CRS，各國應完備國際及國內法律基礎，同時建構資訊交換系統，以利後續實務執行。鑑於執行CRS具高金融專業及技術複雜性，SGATAR成員藉第48屆年會分享實施經驗，俾供其他國家(地區)借鑒。本次議題二實施CRS討論議題如下：

- (一)執行CRS經驗：各國執行CRS時程及實施CRS情形，金融機構執行盡職審查(due diligence)及申報面臨之問題及解決方式。
- (二)確保資訊品質：資訊提供方應確保資訊完整性及正確性，俾所交換資訊具可用性。
- (三)提升資訊查核效益：資訊接收方接獲締約他方提供之金融帳戶資訊後，進行比對、歸戶及運用之方式。
- (四)防杜CRS規避：運用創新方式檢查及辨識規避CRS之態樣。
- (五)跨稅務用途運用：運用CRS資訊由其他執法機構偵查非稅務犯罪之可能性。

二、我國推動實務狀況

(一)我國實施CRS概況

我國明定申報金融機構至遲應於2019年底完成「既有個人高資產帳戶」盡職審查、2020年底完成「既有個人較低資產帳戶」及「既有實體帳

戶」盡職審查，並於完成審查後次年 6 月向稅捐稽徵機關申報應申報國居住者帳戶資訊，預計於 2020 年 9 月與締約他方進行首次交換。

(二)執行CRS之法律基礎

1.國內法律基礎

我國於 2017 年 6 月 14 日增訂公布稅捐稽徵法第 5 條之 1 及第 46 條之 1，為執行CRS之法律依據，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」、同年 12 月 7 日發布「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」，建立制度化資訊交換機制。

2.國際法律基礎

我國以洽簽避免雙重課稅協定(Avoidance of Double Taxation Agreement, ADTA)及稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEA)為國際法律基礎，目前 32 個簽署生效ADTA均訂有資訊交換條文，持續與其他國家進行ADTA及TIEA諮商，並據以推動洽簽雙邊主管機關協議(Competent Authority Agreement, CAA)。

(三)實施CRS面對之挑戰

1.未能參與多邊架構，缺乏國際支援

我國欠缺OECD奧援，未能簽署多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC)及多邊主管機關協定(Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)，僅得採雙邊模式逐一與其他國家(地區)洽簽協定(議)；未能加入OECD稅務資訊透明及交換全球論壇(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes，下稱全球論壇)，難以取得相關資源及協助，如無法使用OECD主導開發之通用傳送系統(Common Transmission System, CTS)。為突破前述困境，我國積極與經貿往來密切國家(地區)推動洽簽ADTA或TIEA；與協定夥伴國洽商簽署CAA執行金融帳戶資訊自動交換；自行規劃建置符合國際間資訊安全標準之國際稅務資訊交換系統；並彈性以締約他方接受之資訊交換方式落實跨境稅

務合作。

2.金融實務適用CRS法令疑義龐雜，需時研議釐清

CRS具高度金融專業性，為瞭解金融商品操作與金融機構運作情形，協助金融機構解決實務執行問題，我國集結金融機構提問，洽詢金融機構主管機關(金融監督管理委員會)及會計師等專業人士意見，發布疑義解答，不定期滾動檢討更新；同時積極參與國際會議，藉與他國政府官員或專業人士交流機會，汲取實施CRS相關經驗，俾與國際實務一致。

(四)提升資訊品質

我國刻建置金融機構申報系統，初步規劃具有基本檢核功能，例如禁止必要欄位空白、自動檢核稅務識別碼(Tax Identification Number, TIN)編碼邏輯及確保資訊符合規定格式，以提升資訊正確性及完整性。另亦將檢核締約他方提供資訊符合約定格式、架構，並媒合、分析該等資訊，追蹤使用效益，俾回饋締約他方。

我國預定於 2019 年 7 月訂妥相關稽核制度檢查金融機構是否確實遵循CRS相關規定。申報金融機構未配合提供金融帳戶資訊者，依稅捐稽徵法第 46 條之 1 第 1 項規定，處新臺幣 3 千元以上 30 萬元以下罰鍰，並通知限期配合辦理，屆期未配合辦理者，得按次處罰；申報金融機構未依規定進行盡職審查者，依稅捐稽徵法第 46 條之 1 第 2 項規定，處新臺幣 20 萬元以上 1,000 萬元以下罰鍰。另為就違章情節輕微情形提供適度減免處罰規定，我國業於 2018 年 7 月 19 日修正發布「稅務違章案件減免處罰標準」及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」。

(五)資訊辨識與應用

我國已建立完備之TIN歸戶制度，並積極建置集中化稅務資訊平臺及資料庫，整合跨機關、跨區、跨稅目及多年期資訊；我國稅捐稽徵機關取得締約他方提供我國居住者金融帳戶資訊，將進行有效交叉比對，並就平臺資料庫與金融帳戶資訊進行巨量資訊分析，辨識及評估稅務風險。

(六)確保資訊之正確性

1.我國提供部分

為提升申報金融機構辨識既有帳戶持有人身分正確性，我國CRS辦法規定，申報金融機構執行既有帳戶盡職審查時，得輔以新帳戶盡職審查程序，即我國金融機構依電子紀錄搜尋既有個人帳戶具應申報國居住者指標者，得向該帳戶持有人要求提供自我證明文件，以確認其居住者身分。

2.他國提供部分

我國接獲締約他方提供資訊，先依OECD訂定傳輸狀態訊息(CRS Status Message XML Schema)產出錯誤分析報表，並依我國TIN進行邏輯檢測，比對所得稅申報資訊；倘因拼音差異致無法歸戶，將以人工辨識或洽請締約他方協助。

(七)分析資訊以偵測規避情形

OECD於2018年3月發布「強制揭露規避CRS安排及海外不透明架構原則範本(Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structure)」，揭示規避CRS揭露義務之態樣。我國預期於接獲締約他方金融帳戶資訊後，首先篩選金額具重大性者供稅捐稽徵機關查核運用，待資訊交換制度發展成熟，關注金融帳戶狀態變動趨勢，檢視有無OECD前揭報告所述規避模式，逐步發展偵測規避安排及架構之分析方式。

(八)運用CRS資訊偵查非稅務犯罪之可能性

CRS為反避稅制度之一環，我國成立反避稅制度推動工作小組，擬具「反避稅制度推動作業及宣導計畫」，就締約他方提供之金融帳戶資訊進行稅務風險分析，認為具查核價值者，將展開稅務調查，輔以現行實質課稅原則及未來將施行之反避稅制度防杜逃漏稅。

金融帳戶資訊自動交換應於協定規定之範圍內執行，應遵守保密規定，透過交換取得資訊僅能揭露與適用之租稅協定規定之人員或機關，例如

與租稅之核定、徵收、執行、起訴或上訴之裁定有關之人員或機關(包括法院及行政部門)，前述人員或機關僅得為稅務目的使用該資訊，部分租稅協定定有得於公開法庭之訴訟程序或司法判決中揭露之規定。除非締約雙方國內法皆訂有允許規定，且經提供資訊方授權，方可能作為偵查其他非稅務犯罪目的使用。

三、各會員體工作報告摘要

(一)OECD

1.自動交換(Automatic Exchange of Information, AEOI)發展歷程

為消除跨國企業利用跨國資訊流通不易，進行不當規劃產生逃漏稅問題，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成立全球論壇，建立同儕檢視機制，監督成員(截至2018年12月20日為154個)落實資訊透明。2005年OECD稅約範本第26條(資訊交換)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之美國來源所得扣繳30%懲罰性稅款，為稅務用途金融帳戶資訊自動交換之先驅。2011年OECD將1988年發布之MAAC開放各租稅管轄區簽署(截至2018年12月20日共126個國家(地區)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 in Tax Matters)」，提供各國資訊自動交換之標準模式，提倡以前述「多邊公約」(MAAC)或「雙邊租稅協定」(ADTA或TIEA)為基礎，簽署CAA，又為提升效率，OECD提供MCAA供各國簽署，截至2018年12月20日，簽署之國家(地區)達104個。OECD於2017年發布不合作租稅管轄區名單，並於2018年持續檢視各國(地區)落實租稅透明情形，據以更新不合作名單。

2.OECD發布CRS重點原則

- (1)對於金融機構及金融帳戶採廣泛定義，以確保各國金融機構適用CRS規定進行盡職審查及申報。
- (2)規定新帳戶盡職審查程序均應取得自我證明文件。
- (3)規定既有帳戶盡職審查之條件及相關程序。
- (4)透視消極非金融機構實體，以確認對其具控制權之人居住者身分，防止個人控制消極非金融機構實體隱藏金融資產。
- (5)盡職審查程序需與 2012 年防制洗錢金融行動工作組織(FATF)訂定受益所有人(Beneficial Ownership)相關規定採一致認定原則。
- (6)設定既有帳戶應進行盡職審查之條件。
- (7)OECD將就執行CRS及防杜規避CRS情形制定相關建議，俾確保CRS制度確實執行。

3.金融帳戶資訊交換情形：

2018 年全球 86 個國家(地區)成功透過CTS執行雙邊自動交換達約 4,500 組，包含數百萬件個案，依OECD稅務管理論壇(Forum on Tax Administration, FTA)調查顯示，所交換之資訊，平均成功比對率約為 76%，亦有部分達到 97%。

在同儕檢視方面，OECD以階段審查方式(Staged Approach)檢視各國執行CRS情形，其評核項目包括：保密及資料保護、國內法律架構、訂定低風險規避稅負實體及低風險規避稅負帳戶之範圍、資訊交換網絡、資訊交換系統得否即時進行交換。2018 年完成各國CRS法令初步檢視，發布 2018 年自動資訊交換執行報告(Automatic Exchange of Information Implementation Report 2018)，2019 年將發布新檢視方式(Methodology)及檢視項目(Terms of reference)，以確保各國金融機構確實落實盡職審查及申報，預計於 2020 年就各國法令、保密及資料保護情形及實務執行作業進行完整檢視。

鑑於有效執行CRS條件之一為確保資訊於效益攸關之國家間進行交

換，目前 100 個承諾於 2018 年前執行自動交換之國家(地區)，仍有 14 個國家(地區)尚未落實，OECD持續推動先導計畫(Pilot Project)，由已落實CRS之國家(地區)指導開發中國家(地區)建構相關制度，協助渠等於 2019 年執行自動交換。

另考量金融犯罪規劃日益複雜，拉丁美洲國家提出埃斯特角城宣言(Punta del Este Declaration)，倡議極大化資訊交換效益，即依CRS交換之金融帳戶資訊得跨機關供其他執法機關使用，以打擊貪腐、防止金融犯罪並提升國際合作。

(二)澳洲

1.實施CRS概況

澳洲於 2017 年 7 月 1 日導入CRS，2018 年 7 月 31 日透過CTS對 62 個國家(地區)自動交換 2017 年 7 月 1 日至同年 12 月 31 日金融帳戶資訊，並自 87 個國家(地區)接獲金融帳戶資訊，2019 年起將交換前一曆年度全年資訊。

2.推動CRS實務

澳洲稅務局CRS工作小組編制包括 5 位全職員工及跨部會人員支援，自 2014 年公布導入CRS制度起，即持續與金融機構溝通，以確保其瞭解CRS規定，其所採行之方式包括：

- (1)發布指南說明CRS與FATCA制度異同。
- (2)建置CRS網頁專區，登載相關資訊。
- (3)設置專用電子信箱供公眾提問，2018 年已回復 700 多則，所有提問均詳細記錄、歸類並整理於常見問答。
- (4)製發問卷以瞭解金融機構執行CRS面對之困難。
- (5)開發小型申報工具(Small Reporter Tool, SRT)供管理 100 個以下應申報帳戶之小型金融機構使用。2018 年下載率超過 600 次，小型金融機構多申報無應申報資訊(Nil reports)。

3.確保交換資訊之正確性

為確保交換資訊有效運用，澳方建構測試環境，確保金融機構申報之資訊符合CRS XML Schema格式驗證。澳方提供正式上傳前之預先測試並取得報告，金融機構正式申報後，澳方主管機關將再度驗證，驗證錯誤者，應洽金融機構修正並重新申報。澳洲重視取得金融機構及締約他方之反饋，以分析、管理相關資訊，俾提升資訊品質。

4. 資訊之功能性及可用性

澳方運用智慧資訊(Smarter Data)系統進行企業分析、風險評估及資訊管理，該系統整合所有納稅義務人之國際資訊，包括FATCA、CbCR與CRS資訊，其目標係極大化系統自動正確比對CRS資訊比例。

5. CRS資訊分析與應用：

(1) 資訊分析方面

澳洲稅務局刻實施企業客戶檔案(Enterprise Client Profile, ECP)計畫，將所有CRS資訊、稅務核釋(Tax Rulings)、FATCA、CbCR下申報之資訊整合至單一架構，並連結政府其他資料庫，建立以資訊驅動之選案系統。

(2) 資訊運用方面

為極大化CRS資訊使用效益，澳方設計包含CRS風險之風險模型，如以無法解釋之財富模型(Unexplained Wealth Model)評估納稅義務人申報之收入與生活水準是否相稱，或以簡單風險模型比對CRS資訊與納稅義務人所得稅結算申報資訊是否具重大差異。

鑑於澳洲使用第三方提供資訊，如個人薪工資、股息及利息等來源所得歸戶納稅義務人課稅資訊，澳方積極提醒納稅義務人注意CRS制度落實後，納稅義務人宜誠實申報外國來源收入及海外資產資訊。

(三) 柬埔寨

1. 實施CRS概況

柬國刻進行修法作業，授權稅捐稽徵機關於國際協定下得排除銀行保密規定，並與金融情報中心(Financial Intelligence Unit, FIU)合作進行

金融帳戶資訊交換。

在國際法律架構方面，柬國與新加坡及泰國之ADTA已於 2018 年 1 月 1 日生效；與中國大陸之ADTA將於 2019 年 1 月 1 日生效；與汶萊及越南之ADTA已簽署尚未生效；與香港、馬來西亞、菲律賓及印尼之ADTA尚於諮商階段。

2.未來展望

柬國規劃優先完備國內法律架構，俾於ADTA架構下執行資訊交換，與其他國家(地區)合作防杜逃漏稅。

(四)中國大陸

1.實施CRS概況

中國大陸已於 2018 年 9 月首度執行金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

(1)內部法律依據

- A. 2017 年 5 月發布「非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法」，2017 年 7 月 1 日生效，為金融機構執行CRS之基本遵循原則。
- B. 2018 年 1 月 8 日發布「銀行業存款類金融機構非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查細則」，指導銀行申報範圍、格式、時間及驗證方式，升級資訊系統，提升CRS遵循程度。
- C. 發布申報作業規定，供信託、證券及保險業透過指定CRS資訊申報之邏輯結構及格式升級其資訊系統。

(2)國際法律依據

中國大陸於 2013 年 8 月簽署MAAC，於 2015 年 7 月批准，2016 年 2 月 1 日生效，並協助將適用轄區自 2018 年 9 月擴及香港及澳門；2015 年 12 月簽署MCAA；已簽署生效之ADTA達 106 個，另有 10 個TIEA。

3.資訊系統建置

(1)國內資訊系統

- A. 中國大陸國家稅務總局開發稅務資訊交換系統(Tax Data Exchange System)，俾執行境內資訊蒐集及與其他國家(地區)資訊交換。
- B. 中國大陸已要求全國稅務機關添購相關資訊系統，並向金融機構核發數位稅務證明，以利使用稅務資訊交換系統。中國大陸國家稅務總局及所培訓之各地稅務當局於申報期間已回復超過 1 萬則金融機構電子郵件提問。
- C. 國家稅務總局官方網站下設CRS專區，包含 CRS相關資訊，俾金融機構及納稅義務人便於獲得相關資訊。

(2)國際資訊系統

中國大陸使用CTS接軌當地Tax Data Exchange System與其他國家(地區)進行自動交換，另為確保資訊安全，規範明確資訊處理程序，按處理CRS資訊步驟，分配使用權限予相關人員，以確保資訊保密。

4. 執行CRS面臨之挑戰

(1)金融機構正確執行盡職審查辨識帳戶持有人居住者身分

為正確辨識帳戶持有人居住者身分，金融機構需訓練其員工瞭解各國稅務居住者規定，以正確進行盡職審查或向客戶解釋相關規定，增加金融機構業務壓力與負擔。

(2)執行CRS目前尚無有效監督機制

OECD全球論壇就各國執行CRS情形進行同儕檢視及評鑑，由於不若FATCA具懲罰性扣繳稅款 30% 配套措施，法律約束較為薄弱，難以確保各租稅管轄區確實落實自動交換。

(3)尚未建構應用龐大資訊方式

中國大陸對於CRS資訊處理及運用仍處於初期發展階段，需學習其他國家運用經驗建構符合中國大陸稅務系統之運用模式。

(4)自動交換CRS資訊可能屬落後資訊

依據CRS所交換之資訊僅反映帳戶持有人金融帳戶靜態及片段資訊，納稅義務人尚未誠實申報海外所得或利潤移轉情形，稅捐稽徵機

關接獲相關資訊仍不易查核逃漏稅事實。

(五)香港

1.實施CRS概況

香港前於2014年9月承諾基於互惠基礎實施金融帳戶資訊自動交換，並已於2018年進行首次自動交換。

2.執行CRS之法律架構

(1)內部法律依據

香港於2016年6月22日立法通過「2016年稅務(修訂)(第3號)條例」，2016年6月30日生效，為香港進行自動交換之法律基礎。

(2)國際法律依據

香港前已簽署MCAA，且為擴展金融帳戶資訊自動交換網絡，中國大陸MAAC自2018年9月1日擴及香港生效。

香港2017年7月1日修正生效之「2017年稅務(修訂)(第2號)條例」，將應申報國家(地區)定義擴及至未具有效ADTA之國家(地區)，目前包含75個租稅管轄區，以完備資訊交換網絡。

3.資訊系統建置

香港接收金融機構申報XML格式檔案，並使用CTS進行自動交換。稅務局建置金融帳戶資訊自動交換資訊安全平臺(AEOI Portal)、資訊準備及解密工具(Data Preparation Tool and Encryption Tool)供金融機構申報相關資訊、收取或公告相關訊息。金融機構申報時需通過數位資訊驗證始得登入系統，以確保資訊保密性。

4.執行CRS面臨之挑戰

金融機構需進行內部訓練以瞭解CRS相關規定，於執行盡職審查時，可能招致客戶不諒解或不配合之情形，且中小型金融機構可能因資源有限致無法開發盡職審查及申報系統，此皆為落實CRS之困難。

為確保金融機構瞭解CRS相關規定，稅務局利用各式媒體宣導，並建置專屬網頁，提供法令、自我證明書表樣本、宣導資訊、XML使用者

手冊、金融機構指南及常見問題解答等供金融機構及納稅義務人參考。

5.提升資訊品質

稅務局接獲金融機構申報資訊，將使用XML工具進行驗證，通過驗證之資訊始得交換與締約他方，以減少締約他方回報錯誤訊息情形。

金融機構執行盡職審查後，相關紀錄需保存 6 年，稅務局訂定相關稽查規定，包括實地查核、書面查核及專案查核，檢查項目亦包含非應申報金融機構之認定，並透過風險評估，儘早對金融機構之政策、程序及系統進行測試，修正相關系統以防微杜漸，確保金融機構確實遵從CRS。

6.CRS資訊分析與應用

香港TIN指個人身分證號或實體註冊碼，透過TIN得正確且有效歸戶金融帳戶資訊，鑑於締約他方提供香港居住者金融帳戶資訊導致稅務局工作量大增，爰稅務局設計電腦計算系統，分析、比對相關資訊，篩選需深入調查之案件。

7.CRS資訊應用於其他用途之可行性

國際間自動交換之資訊，原則僅得用於與稅務管理、核定及執行相關之事務，僅相關協定規定所交換資訊得用於非稅務用途且提供與接收資訊之國家(地區)法律均允許時，得由提供資訊國家(地區)事先授權用於其他用途。

(六)印尼

1.實施CRS概況

印尼已於 2018 年 9 月執行金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

(1)國內法律依據

2017 年印尼發布第 9 號法令，及第 70/PMK.03/2017 號法規命令 (Ministry of Finance Regulation Number 70/PMK.03/2017)，規範金融機構應執行盡職審查及申報稅務目的金融帳戶資訊與稅務當局。

(2)國際法律依據

印尼於 2011 年 11 月 3 日簽署MAAC, 2015 年 6 月 3 日簽署MCAA，並於 2017 年與香港簽署雙邊CAA。

3.建置CRS資訊系統

(1)金融機構註冊系統

印尼稅務總署開發線上註冊系統，規定應申報及非應申報之金融機構均需完成註冊，金融機構得線上申辦或下載表單填寫後送交所轄稅務機關登記，完成相關程序後，稅務機關將掣發確認其為應申報或非應申報金融機構之證明文件。

(2)申報及交換系統

印尼使用CTS進行跨國資訊自動交換。稅務總署為小型金融機構開發Excel模版供其申報使用；金融機構申報資訊後均經CRS XML Scheme格式驗證，未驗證通過之資訊不納入最終資料庫，稅務總署資訊部門亦將執行產業測試(Industrial testing)，以確認申報資訊格式正確，於每年 9 月底前提供予締約他方。

(3)建置CRS網頁

印尼建置資訊交換網站，內容包括自動交換、CRS指南、最新資訊及常見問答，並提醒金融機構未執行盡職審查及申報義務可能面臨之處罰。

4.執行CRS之挑戰

(1)提升稅務人員專業度以回應金融機構詢答

印尼稅務總署提供諮詢管道蒐集金融機構意見與提問，目前已辦理 60 場對外、對內教育訓練，截至目前為止接獲約 500 封電子郵件，惟目前印尼稅務人員對於自動交換經驗有限，印方將持續進行教育訓練，俾更有效率協助金融機構執行CRS。

(2)資訊傳送解密錯誤

依據印方經驗，締約他方可能使用不正確驗證方式致資訊解密錯

誤，如發生此類問題，需聯繫技術人員確認締約他方是否安裝正確驗證程式，另部分國家(地區)可能忽略CTS密碼應每3個月更新。

5.確保資訊品質

為確保CRS資訊品質，印尼稅務總署採用2道驗證程序，對於線上申報案件驗證其申報格式，嗣資訊傳送至稅務總署，再透過人工檢查、產出代碼，以檢測潛在內容錯誤，倘資訊錯誤或不明，該署將聯繫金融機構重新申報，以確保資訊品質。

6.提升CRS資訊可用性

印尼稅務總署接獲締約他方提供之CRS資訊，將依TIN、名稱及納稅義務人之地址進行比對，再提供稅捐稽徵機關分析納稅義務人所得稅申報資訊。另鑑於金融機構由印尼金融服務管理局(Financial Service Authority, FSA)監督，執行CRS之權責為稅務總署，爰由該二部門聯合審查，以提高金融機構遵從度。FSA執行自動交換審查時，需依據稅務程序法(General Provision and Tax Procedures Law)相關規定保密，完成審查後向稅務總署提交報告，倘稅捐稽徵機關認為納稅義務人申報資訊異常，將請納稅義務人說明或進行相關稅務調查。

7.CRS資訊用於非稅務用途之可行性

依據MAAC，自動交換之資訊應確實保密，且原則不得使用於非稅務目的，倘執法機構欲應用相關資訊於防制洗錢或資助恐怖主義等用途，應於提供與接收資訊國家(地區)法令允許，且經接收資訊方主管機關提出正式請求獲得提供資訊方許可後，始可將此資訊用於非稅務目的。

(七)日本

1.實施CRS概況

依據日本特殊條文法(Act on Special Provisions)，2017年1月1日起，申報金融機構應於帳戶持有人開立新帳戶時徵提自我證明文件，並於2018年12月31日前辨識全部既有帳戶持有人居住者身分，自2018年起，每年4月30前向主管機關申報應申報國居住者相關資訊，違反相

關規定者，最重可處 6 個月監禁或 50 萬日圓罰款。

2. 建置CRS資訊系統

日本採用CTS進行國際資訊交換；於 2017 年 4 月推出日本內部申報系統，供申報金融機構申報金融帳戶資訊予國稅廳，該二大系統已介接完成。

3. 確保CRS資訊品質

鑑於CRS適用對象為各類金融機構，日本國稅廳積極與金融機構監管機關溝通及交換意見，並運用多元措施宣導CRS制度，如設置CRS網頁，載列相關宣導品、常見問答、OECD發布相關訊息及培訓教材等，以確保金融機構正確瞭解CRS相關規定。

在確保資訊品質部分，於CRS網頁公布有關資訊系統採用之輸入規則、提供相關文件樣本，文件錯誤範例、修正方式及Excel格式樣版等，並與部分金融機構進行傳輸測試，以確認資訊順利傳輸。

4. CRS資訊分析與運用

(1) 資訊識別與比對

TIN為CRS資訊正確歸戶之必要條件，日本國內法僅允許提供日本個人TIN予租稅協定夥伴國金融機構，僅得與列於日本公告得提供TIN國家(地區)清單者交換日本個人TIN。非MAAC成員或未與日本簽署ADTA或TIEA之國家(地區)，無法蒐集日本個人TIN。對於得蒐集日本個人TIN之國家(地區)，國稅廳將依取得之CRS資訊辨識納稅義務人海外金融資產及源自該資產之收入，檢視及查核跨境交易整體情況。

(2) 其他得與CRS資訊整合運用之資訊

- A. 與外國有關之匯款金額超過 100 萬日圓者，金融機構將申報資訊予國稅廳，包括姓名、地址、資金接收人、金額、個人或企業編號。
- B. 每年 12 月 31 日於國外擁有資產總額超過 5,000 萬日圓者，應於次年 3 月 15 日前向國稅廳申報個人稅籍、海外資產類型、數量及價值等資訊。

C. 年收入超過 2,000 萬日圓、持有 3 億日圓以上之資產或證券、每年 12 月 31 日離境稅稅基資產超過 1 億日圓者，應於次年 3 月 15 日前向國稅廳申報個人稅籍、海外資產類型、數量及價值等資訊。

日本藉由CRS資訊與國內既有制度比對，有效提升納稅義務人稅務遵從，主動申報海外所得與資產，俾防杜逃漏稅，提升租稅公平。

(八)韓國

1.實施CRS概況

韓國分別於 2017 年、2018 年與 45 個、77 個國家(地區)自動交換稅務用途金融帳戶資訊。

2.實施CRS之法律架構

(1)國內法律依據

A. 2013 及 2014 年修正國際稅務調整法(Adjustment of International Taxes Act)第 31 條(稅務與金融資訊交換)，放寬金融資訊法律保護限制，允許稅務局要求金融機構申報金融資訊，金融機構有權要求客戶提供相關資訊進行驗證，倘金融機構無正當理由拒絕配合或提供錯誤資訊者，最高可處 3,000 萬韓圓罰鍰。

B. 2017 年 2 月 10 日，韓國策略財政部發布執行CRS之行政規則，規範進行金融帳戶資訊定期交換之細部規定。

(2)國際法律依據

2014 年 10 月韓國簽署MCAA、2016 年 10 月、2017 年 1 月分別與新加坡、香港簽訂CAA；2015 年 6 月與美國簽訂FATCA 跨政府合作協定(IGA)，於 2016 年 9 月經國會批准。

3.開發CRS資訊系統

韓國稅務資訊均透過稅務整合系統(Neo Tax Integrated System，NTIS)集中管理，為協助金融機構於每年 6 月申報金融帳戶資訊，並與締約他方進行交換，韓國 2015 年起投入 56 億韓圓(約新臺幣 1.5 億元)開發自動交換分析外國金融資訊系統(Automatic exchange and analysis of

foreign financial Information System, AXIS), 於 2018 年及 2019 年分別編列 15 億韓圓及 18 億韓圓(約新臺幣 4 千萬元及 5 千萬元)預算維護。締約他方提供之稅務資訊均透過AXIS系統管理與儲存, 包括FATCA、CRS、CbCR與稅務核釋資訊, 並加強資訊保密功能以與CTS介接。

2018 年稅務局鼓勵 40 家主要金融機構參與 2017 年金融帳戶資訊申報測試, 並於 2017 年、2018 年與 18 個國家(地區)進行傳輸測試, 以檢視錯誤訊息並進行驗證程序。

4.提升申報資訊完整性及正確性

(1)確認應申報金融機構名單

韓國應申報金融機構應填寫FATCA之全球中介識別碼(Global Intermediary Identification Number, GIIN), 韓國稅務局透過美國內地稅務局(IRS)網站下載韓國金融機構名單後載入AXIS系統, 並透過金融協會, 如韓國銀行聯合會、韓國金融投資協會之會員名冊, 確保應申報金融機構名單完整性。

(2)檢測錯誤資訊

金融機構傳送資訊不符合XML Schema規格者, AXIS系統將立即檢查、拒絕, 並產出錯誤通知, 俾供金融機構更正。

(3)CRS資訊比對

稅務局接獲締約他方提供之金融帳戶資訊, 依納稅義務人TIN、英文名稱、地址、生日與NTIS資料庫進行交叉比對, 2017 年AXIS系統接獲資訊包含TIN者僅 20%, 韓國稅務局運用TIN、護照或外國人登記卡所載英文名稱及出生日期比對之識別率可達 67.8%。未包含TIN者, 稅務局需以人工識別納稅義務人身分, 目前帳戶餘額達 10 億韓圓者已完成人工識別, 提升識別率 0.3%。

5.執行CRS面臨之挑戰

(1)資訊辨識度

韓文獨特字母系統「Hangeul」於國內法未規定統一拼音方式, 資

訊轉換為英文字母易出錯，為解決辨識問題，稅務局廣泛收集韓文字母轉換為英文字母之拼音範例輸入NTIS系統，以提高識別率。

(2) 資訊正確度

金融機構未完全瞭解CRS制度及申報模式，致申報金融帳戶資訊時可能輸入錯誤日期格式、將帳戶持有人誤認為非應申報國居住者或帳戶餘額不正確等，稅務局將對金融機構加強進行CRS訓練。

6. 運用CRS資訊

(1) 交叉比對申報資訊

韓國稅務局刻尋求各種方式分析與使用取得之金融帳戶資訊，驗證納稅義務人是否揭露外國來源所得、檢查欠稅納稅義務人是否持有外國資產及偵測任何可疑交易。稅務局優先選取帳戶餘額達 10 億韓圓者進行調查，2018 年列管 93 件個人稅務審查案，另鎖定欠繳稅款超過 5,000 萬韓圓之納稅義務人，追蹤其海外資產。

(2) 搭配其他稅務查核計畫

A. 外國帳戶揭露計畫

韓國自 2011 年 6 月起實施外國帳戶揭露計畫(Foreign Account Disclosure Program)，規定韓國居民或韓國企業之外國帳戶於年度末日餘額超過 10 億韓圓者，應於次年 6 月向稅務局申報，未揭露者將處以罰鍰；未揭露金額超過 50 億韓圓者，將公布其名稱並以刑事起訴，韓國與締約他方互惠執行CRS後，有助該計畫落實。

B. 海外自願揭露計畫

韓國於 2015 年 10 月 1 日至 2016 年 3 月 31 日啟動海外自願揭露計畫(Offshore Voluntary Disclosure Program, OVDP)，納稅義務人透過OVDP計畫主動申報海外帳戶資訊，且自動補報稅款者，得免除附加稅款、罰鍰、公布名稱或刑事追訴，目前透過該計畫揭露之外國帳戶金額達 2,134 億韓圓。

(九) 澳門

1.實施CRS概況

澳門承諾於 2018 年首次實施自動交換，CRS主管機關為金融服務局 (Financial Services Bureau，DSF)。

2.執行CRS法律架構

(1)內部法律依據

澳門第 5/2017 號法律修正資訊交換法律第 20/2009 號，授權稅務當局進行稅務資訊自動交換，於 2017 年 6 月 13 日生效。

(2)國際法律依據

中國大陸於 2018 年 5 月將適用MAAC之範圍擴及澳門，於 2018 年 9 月 1 日生效，澳門以其名義於同年 4 月 26 日簽署MCAA，此外現有 4 個已生效ADTA及 14 個TIEA，將積極與其他國家(地區)進行租稅協定修約或諮商，確保資訊交換相關條文符合OECD最新範本規定。

3.資訊系統建置

澳門金融服務局(DSF)自行開發符合ISO 27001 之自動交換資訊系統 (AEOI system)接軌CTS，提供金融機構申報資訊及進行國際金融帳戶資訊自動交換。

澳門採嚴格「周邊保密」(secure perimeter approach)方式確保資訊保密，包括資訊存放於獨立主機、硬體設備設置於經授權處理相關資訊之機關、網路存取限制及實施人員進出管制與監控措施等。

(十)馬來西亞

1.實施CRS概況

馬來西亞承諾於 2018 年進行金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

(1)國內法律依據

馬來西亞於 2016 年及 2017 年修正所得稅法，納入金融帳戶資訊交換原則規範，2018 年修正納閩商業活動法，納入金融帳戶資訊交換細部規定，並發布CRS指導說明，以確保位於馬來西亞之金融機構辦

識應申報金融帳戶。

(2)國際法律依據

馬來西亞已簽署MAAC，於2016年1月27日簽署MCAA。

3.開發CRS資訊系統

馬來西亞稅務局2018年開發資訊交換平臺(Hasil Information Data Exchange Facility, HiDEF)介接CTS，提供已向稅務局註冊之金融機構申報金融帳戶資訊，該系統能確保相關資訊均經適當加密處理。

4.執行CRS面對之挑戰

(1)盡職審查程序複雜

以辨識既有個人帳戶為例，金融機構辨識「現居地址」時，需自巨量檔案中搜尋，耗費金融機構大量人力，如何遵照CRS規定，透過電子紀錄及紙本紀錄搜尋正確辨識帳戶持有人之現居地址，為金融機構之巨大挑戰。

(2)執行CRS實務疑義繁多

執行CRS初期，金融機構透過電子郵件提出許多詢問，致稅務機關業務量增加，為協助金融機構接軌CRS制度，馬來西亞稅務局發布CRS指導文件，並與金融機構定期進行討論，俾協助金融機構執行CRS。

(3)中小型金融機構資源有限

中小型金融機構之資源有限，不易符合CRS規範之XML格式、加密及驗證等要求。

5.確保資訊品質

馬來西亞於2018年首次進行金融帳戶資訊自動交換，係由CRS團隊以人工(manually)方式進行資訊品質分析，核對應申報帳戶持有人TIN、出生日期、申報期間等資訊，確保傳送予締約他方相關資訊之完整性及正確性。

6.金融帳戶資訊之應用

馬來西亞稅務局 2018 年設立選案委員會(CSC)及資訊準備小組(DPT)，將金融帳戶資訊與稅務系統資訊比對後，採人工方式進行風險分析，並參考其他有助防杜逃漏稅之資訊，提高稅務遵從。

選案委員會成員包括稅務局副局長、國際稅務部門、稅務營運部門、稅務遵從部門、調查部門、專案部門及特別行動部門之主管，定期開會確定選查案件之金額、交易範圍等，交由資訊準備小組就金融帳戶資訊與稅務局之資料庫比對，產出待查案件清單，嗣由選案委員會挑選受查案件，轉入資訊交換個案管理系統(Exchange of Information Case Management System，EOI-CMS)錄案後交各地稅捐稽徵機關查核。

(十一)蒙古

1.實施CRS概況

蒙古為OECD全球論壇第 148 個成員，惟尚未簽署MAAC，故尚未執行金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

蒙古依據OECD全球論壇及BEPS要求，已向國會提出 8 項有關國際租稅之法律修訂案，稅務法(General Tax Law)修正案包括資訊交換相關規定，預期自 2019 年 1 月 1 日開始實施；同時翻譯OECD發布之CRS，期將該準則納入國內行政規則，以確保CRS有效實施。

(十二)紐西蘭

1.實施CRS概況

紐西蘭自 2016 年實施CRS，責成應申報金融機構自 2017 年 7 月 1 日起就新帳戶進行盡職審查，2018 年 7 月 1 日前完成所有既有帳戶盡職審查。紐國已於 2018 年 9 月進行首次稅務用途金融帳戶資訊自動交換，因該國課稅年度為 4 月制，爰所交換之金融帳戶資訊涵蓋期間為 4 月 1 日至次年 3 月 31 日，紐國應申報金融機構應於每年 6 月 30 日前向稅捐稽徵機關申報相關資訊。

紐西蘭 80%金融業務由四家澳洲銀行經營，大部分保險業亦由少數

跨國公司控制，該等公司管理大部分應申報帳戶；紐國具為數眾多之小型金融機構，如外國信託機構等，該等金融機構管理之應申報帳戶及具控制權之人數量不多。

2.執行CRS之法律架構

(1)國內法律依據

2017年6月公布第IR1048號行政命令，規定金融機構應從2017年7月1日起盡職審查，另依1994年稅務管理法(Tax Administration Act)第81條規定，稅務當局處理金融帳戶資訊應與其他稅務資訊適用相同保密規定。

(2)國際法律架構

紐西蘭於2013年11月21日簽署MAAC，自2014年3月1日生效，並於2015年6月3日簽署MCAA。倘與部分國家(地區)無法依據多邊工具進行交換，紐西蘭將以適當雙邊工具盡可能廣泛交換金融帳戶資訊。

3.建置CRS資訊系統

紐西蘭內地稅務局刻進行業務轉型(Business Transformation, BT)計畫，預定於2021年完成一項名為「START」之新稅務資訊平臺，旨在使稅務局成為迅捷、智慧型及服務導向之機關。該資訊平臺以數位化系統提升徵納雙方互動，功能包括線上即時稅務管理、簡化稅務局工作流程，另包含高級分析平臺，可快速連接政府持有之不同資料庫，俾提供更佳稅務服務。

START系統包含處理CRS資訊技術，內地稅務局得整合納稅義務人申報資訊及依FATCA與CRS所蒐集之資訊，為紐國金融機構提供更優化申報方式，並為稅務局員工提供更詳盡資訊。

4.執行CRS面對之挑戰

(1)維護客戶關係

金融機構積極在CRS規範之盡職審查程序與維護客戶關係間達成

平衡，紐國納入事後補正程序「day two process」，例如客戶無法於開戶當時提出自我證明文件者，金融機構得允許客戶於 90 日內補正，如未補正者，始採取適當行動。

(2)小型金融機構不易落實CRS

大部分金融機構具執行FATCA經驗，爰接軌CRS規定時相對容易，對於不適用FATCA惟仍需適用CRS之小型金融機構，內地稅務局成立諮詢小組指導該等金融機構瞭解CRS相關規定，並提供資訊系統，協助其申報XML格式資訊。

5.確保CRS資訊品質

為管理應申報金融機構，所有金融機構需向內地稅務局註冊，始得上傳XML格式文件、定型化檔案或使用網站公開表格申報，金融機構上傳申報資料後，系統將出具驗證報告，有助即時發現問題，並在正式交換資訊予締約他方前更正，以確保資訊正確性。

內地稅務局接獲締約他方提供之資訊，將進行進階審查，以識別納稅義務人及偵測錯誤(包括缺失及重複資訊)，俾回饋締約他方。

6.CRS資訊比對及運用

紐國接獲締約他方提供資訊後，將由START系統依據帳戶持有人TIN、姓名、出生日期及稅務登記地址歸戶納稅義務人資訊，經比對正確度達 75%者將提供國際稅務策略局(International Revenue Strategy)做為後續請求締約他方提供進一步資訊參考。

內地稅務局對於具高淨值、資產配置於低稅負租稅管轄區、無合理解釋之高資產帳戶優先進行查核，經由系統比對金融帳戶資訊與納稅義務人申報資訊，識別未申報之境外投資與收益、資產及隱藏稅務居住者身分之情形。

內地稅務局開發統計模型，進行風險分析，構建納稅義務人開立外國帳戶之時間序列，俾稅務局監控帳戶變化情形。稅務局如識別異常變化，可向締約他方請求提供其他資訊俾深入查核。CRS制度雖可有效防

杜逃漏稅，惟最終目標為鼓勵納稅義務人誠實申報納稅。

7.運用CRS資訊於非稅務用途

內地稅務局嚴格監控CRS資訊使用，依據租稅協定有關資訊交換條文規定，交換取得之資訊僅得用於稅務目的。考量金融帳戶資訊對於偵查非稅務犯罪活動亦具助益，相關機關應於租稅協定、雙方國內法律定有相關規定，且經提供資訊方允許時，始得將相關資訊提供予其他執法機構。

(十三)菲律賓

1.實施CRS概況

菲律賓 2014 年簽署MAAC成為第 68 個簽署國，惟該案尚未經參議院批准，爰與各國家(地區)金融帳戶資訊自動交換事宜暫時擱置。

2.執行CRS之法律架構

菲國於 2018 年 2 月 5 日向眾議院提出第 07105 號綜合稅改方案，該法案包括遺產稅特赦、一般稅收特赦、排除銀行保密及自動交換等規定，於同年 9 月 4 日經眾議院批准，預定 2019 年轉交參議院批准生效後，該法案將授權稅務當局在互惠情形下與外國主管機關進行稅務資訊交換。

(十四)新加坡

1.實施CRS概況

新加坡於 2018 年 9 月與 64 個(52 個互惠、12 個非互惠)合作國家(地區)進行金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

(1)國內法律依據

新加坡於 2016 年修正所得稅法(Income Tax Act, ITA)，並發布CRS 相關子法及常見問答，為執行CRS之法律依據。

(2)國際法律架構

新加坡於 2017 年 1 月簽署MAAC，同年 6 月 21 日簽署MCAA，

承諾進行自動交換加強國際合作。

3.建置CRS資訊系統

新加坡內地稅務局開發新資訊系統，納入可填寫式PDF表單供金融機構於保密環境下上傳相關資訊，相關檔案將自動轉換為XML格式，以與締約他方進行兼具高效率及安全性之資訊交換，同時降低小型金融機構額外成本負擔。

4.實施CRS面臨之挑戰

(1)導入CRS時間有限

新加坡導入CRS之準備期短，金融機構在人力有限情形下需開發新系統並瞭解相關規定，產生巨大負擔，新加坡內地稅務局積極以公告及新聞稿方式宣導CRS規定、與金融機構溝通，並透過設立CRS網頁及舉辦公眾諮詢活動推動落實CRS。

(2)釐清CRS與FATCA間差異

2014年12月9日新加坡以模式1與美國簽署FATCA IGA，儘管CRS與FATCA相關規定雷同，仍存在差異，金融機構配合CRS規定調整FATCA執行經驗，接軌時可能產生混淆，例如FATCA IGA附件II規範信用合作社屬非應申報金融機構，惟CRS規範並未排除信用合作社之適用，爰新加坡內地稅務局需另行公告說明，並與相關機構及產業合作以協助信用合作社落實CRS相關規定。

5.提高金融機構遵從CRS規範

(1)設計遵從計畫

為管理申報金融機構名單，所有金融機構皆需註冊，並比對美國FATCA GIIN碼，確保新加坡申報金融機構之完整性，又內地稅務局刻建立全面性遵從審查模式，以宣導、稽核與法遵三面向為主，舉辦研討會、發布CRS指南及常見問答，對於未履行CRS規定之金融機構將寄發警告信或予以處罰，確保新加坡金融機構遵從CRS相關規定。

(2)加強查核高風險帳戶

內地稅務局加強審查特定帳戶，如無資訊帳戶、不提供自我證明文件之帳戶或帳戶持有人聲稱無稅務居住地之帳戶，以降低CRS規避風險。

6.應用CRS資訊

新加坡接獲締約他方提供之金融帳戶資訊，得個案做為稅務犯罪調查之補充資訊、確認欠稅納稅義務人是否有海外資產、進行風險分析或作為稅務查核選案參考。依據MAAC或ADTA資訊交換相關規定，任何資訊交換取得資訊不得用於非稅務目的，除非ADTA允許且締約雙方法律明文規定得用於非稅務目的，始得將所交換資訊供執法機構用於調查非稅務犯罪。

(十五)泰國

1.實施CRS概況

泰國為OECD全球論壇成員，預定於 2020 年執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換。

2.執行CRS之法律架構

為執行CRS，泰國預定於 2020 年完成國內法律修正案，泰方目前著手瞭解CRS相關規定，並參考執行FATCA IGA之經驗，制定相關國內法令。

3.執行CRS資訊系統

泰國刻改善資訊系統，建立巨量資訊處理系統及分析工具，以儲存及處理大量資訊，減少處理時間及降低錯誤率。

(十六)越南

1.實施CRS概況

2017 年 6 月 21 日，越南宣布落實OECD BEPS 4 項最低標準，並成為OECD包容性架構第 100 個成員。

2.執行CRS之法律架構

越南財政部刻提案修正稅務管理法(Tax Administration Law)及相關

法規，規定稅務機關得要求金融機構蒐集並申報稅務用途金融帳戶資訊，同時將建立安全稅務資訊系統，俾執行稅務管理及與其他國家(地區)進行資訊交換。

四、工作小組會議結論與建議

(一)各國以一致標準執行CRS

全球目前 108 個國家(地區)承諾按 CRS 執行金融帳戶資訊自動交換，其中 100 個國家(地區)承諾於 2017 年或 2018 年執行，儘管 SGATAR 成員推動資訊透明各處於不同階段，惟提升稅務資訊透明、將 OECD 發布 CRS 國內法化、以全球一致標準推動金融帳戶資訊自動交換，已成為國際共識。

(二)各國積極於制度面及資訊面推行CRS

執行 CRS 具高度金融專業性，為使金融機構瞭解 CRS 相關規定，各國政府均積極運用各式管道宣導，包括舉辦研討會、發布指導文件、提供即時詢答及建置網頁等，以確保金融機構落實盡職審查及申報；另為協助資金、人力有限之中小型金融機構，大部分國家均開發 CRS 申報系統供上傳申報資料，同時接軌 OECD 開發之 CTS，以確保資訊完整、正確及於安全環境下交換。

(三)金融帳戶資訊有效運用於稅務查核

各國執行 CRS 尚於起始階段，為有效運用相關資訊，發揮 CRS 制度效益，各國驗證、比對金融帳戶資訊與稅務系統資訊，並配合其他反避稅制度以防杜逃漏稅。有關資訊使用限制部分，各國目前皆遵循 MAAC 及 ADTA 資訊交換條文規定，對於資訊交換取得資訊原則不得用於非稅務目的。

議題三「稅務服務提供者之角色」

一、會議討論議題

本討論議題涵蓋稅務服務提供者(下稱 TSP)與稽徵機關合作的相關機制，稽徵機關有無透過 TSP 進行宣導稅務依從的任何有效的方法及經驗，我國有

無任何特殊的組織或機構管理 TSP，TSP 進行稅務服務有無合格制度規定等。

TSP 於我國稅收制度中扮演重要角色，他們瞭解複雜的稅務規定，以提供並指引公司，完成稅務程序，為稅捐稽徵機關與納稅義務人間的溝通者及協助者。這些服務可以節省納稅義務人業務時間，並確保履行其納稅義務，有效降低稅務依從成本。

為有效管理 TSP，提升其協助納稅義務人完成各項稅務申報品質，提高稅務依從，主管機關應針對 TSP 的資格素質、執行業務範圍、相關獎勵措施及違背職務的懲罰訂定相關規定。

二、我國推動實務狀況

(一)我國稅務服務業者簡介

我國 TSP 主要為會計師、記帳士、記帳及報稅代理人。因其工作內容涉及協助納稅義務人履行報稅義務，攸關社會公益，故上開從業人員應具備一定程度之專門學識經驗，故會計師、記帳士、記帳及報稅代理人各有不同資格規範，符合一定要件下，始能成為合法之稅務服務提供者。

1.稅務服務提供者角色重要性

我國會計準則主管機關(金融監督管理委員會、經濟部)已導入(IFRS)國際會計準則，原則性規範(Principle-based)取代規則性規範(Rule-based)，其會計事項之辨認側重專業人員專業判斷。

我國配合國際趨勢修正稅法，例如 2018 年 2 月修正公布所得稅法，並持續簡化各項稅政作業；另為避免稅基侵蝕，並與國際接軌，建立反避稅制度，我國推動受控外國營利事業(CFC)、實際管理處所(PEM)、金融機構執行CRS及移轉訂價三層文據架構等反避稅制度，上開各項稅制、稅政措施，均有賴TSP協助推廣與宣導，提升納稅義務人稅務依從。

2.TSP的資格

欲成為我國之TSP，應先合於相關考試資格，並通過專業考試後，始得勝任進行執業，此外，為鼓勵TSP持續進行專業職能必要進修，並訂有每年專業訓練最低時數要求。

3.TSP提供稅務服務之範圍

(1)會計師之執業範圍擇要如下：

- A. 充任營利事業之設立、合併、轉讓、廢止以及變更登記之代理人。
- B. 會計制度之設計以及撰擬有關稅務之商事文件。
- C. 各項會計紀錄、帳表、財務狀況之查核、整理、分析、簽證、鑑定以及報告等事務。
- D. 辦理資產估價、重估價以及會計方法之申請與變更。
- E. 代理所得稅暫繳、結算、股東可扣抵稅額帳戶變動明細、未分配盈餘及決算申報；納稅、退稅、留抵以及申請獎勵減免等事務。
- F. 有關所得稅案件之更正、申請復查、提起訴願及行政訴訟。
- G. 申請為有關所得稅法令之解釋。
- H. 充任清算人、破產管理人、遺囑執行人或其他有關所得稅事務之受託人。
- I. 關係人交易預先訂價協議之申請事務。
- J. 其他有關所得稅事務之代理。

(2)記帳士、記帳及報稅代理人之執業範圍擇要如下：

- A. 辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項。
- B. 辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項。
- C. 提供稅務諮詢。
- D. 辦理商業會計事務。
- E. 其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項。

4.會計師與記帳士、記帳及報稅代理人服務範圍之主要差異

記帳士、記帳及報稅代理人主要從事代理一般商業會計事務處理、各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項，其雖與會計師服務範圍有重疊，與會計師最大不同在於會計師可對於財務報告或營利事業所得稅相關申報進行查核簽證。記帳士、記帳及報稅代理人受限於服務範圍，主要服務對象為中小企業。

我國 2017 年中小企業家數總家數共 1,437,616 家、非中小企業共 33,817 家，中小企業占全部企業總家數高達 97.7%，而中小企業會計及內部控制相較不完備，如何正確快速履行其稅法上之義務，有賴於稅務服務提供者所提供之稅務服務。

5.我國對TSP之管理

(1)登錄制度

- A. 我國TSP執業前須向主管機關申請登錄，透過登錄制度，掌握TSP執業人數、執業資格、執業情形(停業、註銷)等資料。
- B. 建立登錄作業標準作業流程，以增進管理品質並落實內部風險控管。
- C. 不定期清查登錄資料正確性，以維建檔資料之正確及完整。

(2)強制入會

- A. 稅務服務業者的工作內容因攸關協助納稅義務人履行報稅義務等社會公益，為達業者自律功能，我國相關法規規定TSP必須加入所屬公會始能執行業務。透過法律強制入會之規定，藉由公會之組織及章程，加強對TSP之約束，以維持其應有的專業水準，並達到自主管理的目的。
- B. 請公會提供會員名冊，俾利管理機關掌握TSP加入、退出公會情形。

(3)擅自執業的查核：TSP須具有一定的資格才能從事相關業務，故對於未具資格卻擅自從事相關服務的人員，我國有相關的處罰規定。

(4)移送懲戒：為維護TSP之專業紀律，我國規定TSP如有犯罪行為受刑事之宣告確定、逃漏、幫助、教唆他人逃漏稅捐經稅捐稽徵機關處分有案、對財務報告或營利事業所得稅相關申報之簽證發生嚴重錯誤或疏漏、違背公會章程規定嚴重影響TSP信譽者，應給予懲戒。

(5)績優選拔：另為鼓勵TSP提升執業品質，建立和諧徵納環境及守法納稅風氣，我國訂有獎勵作業，每年由各地區國稅局辦理優良TSP之選

拔並給予獎勵。其獎勵內容為：

A. 指定專人協助解決稅務法令及實務問題。

B. 由各地區國稅局主動提供新頒賦稅解釋函令、法規修正、各項稅務訊息等，並邀請其參加租稅宣導活動。

(6)持續進修：為使稅務服務提供者與時俱進、維持其專業服務之品質，規範稅務服務提供者每年持續進修之最低時數。

(二)我國稅務服務提供者現況統計資料

1.稅務服務提供者統計

(1)會計師

根據 2018 年會計師公會之會計師白皮書，截至 2017 年 1 月底，我國有 1,975 家會計師事務所，截至 2018 年 1 月 2 日，全國有 3,355 名會計師。

(2)其他稅務服務提供者

截至 2018 年 8 月 15 日，記帳士 8,232 人，記帳及報稅代理人 5,103 人。

2.個人透過稅務服務提供者申報綜合所得稅

納稅義務人(個人)通常自行完成綜合所得稅申報義務，我國 2017 年執行業務所申報案件中，透過稅務服務提供者提供件數為 12,535 件，占總申報件數 36.75%。

3.會計師簽證占總申報件數比率

我國會計師會計師簽證 2017 年總件數為 87,818 件，占結算申報總件數 9.58%，未經會計師簽證總件數為 829,191，占結算申報總件數 90.42%。

4.委任代理處理帳簿情形

我國 2017 年營利事業自行處理帳簿占申報總件數 44.45%，而記帳士、記帳及報稅代理人代為處理帳簿占申報總件數高達 47.68%，另為會計師代為處理帳簿者僅占 7.87%。

5.委任代理辦理結算申報情形

我國 2017 年營利事業自行申報占總申報件數 44.60%，而記帳士、記帳及報稅代理人代為申報達 46.21%，會計師代為申報者為 9.19%。

(三)我國與稅務服務提供者合作關係

我國透過定期與 TSP 舉辦「稅務座談會」及定期拜訪 TSP 公會，以建立良性稅務溝通橋梁，緊密與稅務服務提供者之關係，以有效提升申報品質、降低稅務依從成本。另於相關政策亦給予 TSP 相關優惠、獎勵及便利服務。

1.稅務機關透過TSP提供服務所給予之優惠

營利事業若經會計師查核簽證，因信賴會計師具專業知識及可善盡查核責任，得享有下列優惠措施：

(1)所得計算優惠

A. 以往年度虧損扣除

經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除。

B. 交際應酬費用限額較高

營利事業因業務支付之交際應酬費用，依所得稅法不得超過一定額度，其營利事業所得稅經會計師查證者，得享有較高費用限額。

C. 試算暫繳申報

公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以當年度前六個月之營業收入總額，依所得稅法有關營利事業所得稅之規定，試算其前半年之營利事業所得額，按當年度稅率，計算其暫繳稅額。

(2)稅務行政優惠

A. 經會計師簽證免除報備義務

營利事業有固定資產報廢、商品盤損及商品報廢損失，應向稽徵機關申請報備，但經會計師簽證者，得以其簽證報告核實認定，免向稽徵機關報備。

B. 經會計師簽證得以明細表進項稅額扣抵聯之提供

營業人之營利事業所得稅委託會計師查核簽證申報者，於辦理營業稅申報時，得以進項憑證明細表，代替提示進項稅額扣抵聯。

2.我國透過TSP相關措施及經驗

(1)宣導稅制改革

為維護公平稅務環境，我國持續推動稅制改革，如 2018 年 2 月修正所得稅法修正股利課稅制度、調降個人綜合所得稅最高稅率、提高 4 項扣除額及調高營利事業所得稅稅率，另訂定受控外國營利事業(CFC)、實際管理處所(PEM)、金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法(CRS)及移轉訂價三層文據架構等制度，有賴 TSP 協助推廣與宣導，提升納稅義務人稅務依從。

為降低納稅義務人依從成本，稅捐機關參訪 TSP 公會了解 TSP 所遭遇之困難、邀請各公會代表舉辦座談會，提供 TSP 各階段公務行銷說帖及政令宣導，並辦理各項稅務宣導課程。

(2)網路申報平臺

目前我國允許網路申報，包括營利事業所得稅、綜合所得稅、營業稅、贈與稅、遺產稅、貨物稅、期貨交易稅、證券交易稅等稅目。

提供網路申報讓納稅義務人於網路上即可完成申報義務，除節省納稅義務人來回稽徵機關時間、人工填寫時間及人工計算應納稅額時間減少依從成本外，並有助於稅務機關蒐課稅資料。

因網路申報平臺完善，營利事業所得稅結算申報網路申報比例接近於 100%，然而由統計資料可發現，稅務服務提供者代理納稅義務人網路申報之件數仍大於自行申報。

(3)電子帳簿上傳

過去經稅務機關調帳查核案件，納稅義務人在接獲通知後，需備妥紙本帳簿憑證供稅務機關查核。隨著電子時代來臨，電子化傳輸、交換及儲存成為時代新趨勢，再加上營利事業會計軟體普及，帳簿電子化程度亦日趨成熟，稅務電子服務將邁進新的階段。

為建構營利事業電子化稅務環境，已於 2017 年 1 月 1 日完成建置帳簿資料網路上傳平臺，並循序完成帳簿電子檔案格式標準化、擬訂作業規範及開發帳簿資料電子檔案運算查核程式。現階段營利事業可利用「帳簿資料電子檔案網路上傳軟體」，將不同會計資訊系統產生之帳簿檔案轉換為稅務系統可接受之標準格式及內容，完成遞送帳簿，大幅簡化查核流程及作業成本。上開稅務服務主要係仰賴 TSP 的專業服務，協助納稅義務人上傳帳簿電子檔案，提示電子帳簿之案件中，為委任 TSP 代送占總件數 97.62%。

營利事業如期提示電子帳簿且符合一定條件者，可享有免提示憑證供核及以後 2 年度免列入選案查核對象，國稅局亦指定專人協助解決或指導有關稅務法令及實務問題，另 TSP 受委任如期提示完整帳簿資料電子檔案成效優異者，得列為推薦績優代理人選拔對象；若選拔獲選，有助於提升該代理人之個人品質及專業形象。

(4)代領核通

稅捐稽徵機關應依營利事業申報內容核定並填具核定稅額通知書，寄送予納稅義務人。而為便利 TSP 瞭解委任營利事業核定情形，或為節省因掛號郵件無法投遞，營利事業須花費時間至郵局領取郵件之時間。我國稅捐稽徵機關推動營利事業可委任 TSP 代為領取營利事業所得稅核定通知書，除減輕納稅義務人依從成本外，亦可節省稅務機關行政作業及郵資成本。

(5)營利事業網路查調所得服務

為降低營利事業履行納稅義務而蒐集各類所得資料之稅務成本，並提高所得稅結算申報之正確性，稽徵機關提供營利事業可利用電子

憑證於線上查詢所得資料，其查詢範圍包括各類所得扣繳暨免扣繳憑單、股利憑單及其他所得憑單等資料，而除提供予營利事業自行查詢外，營利事業亦可授權予稅務服務提供者代為查詢，避免因營利事業漏報所得額之情形。

(四)結論

數位經濟時代來臨，企業的營運模式產生重大變革，使企業得以更靈活的方式運作，連帶的也使現有租稅制度面臨重大的挑戰，如何與TSP合作有效掌握稅源，避免稅收流失，為未來需努力之方向；另於稅捐機關推廣數位高科技服務方面，為降低稅務成本與提高租稅依從度重要不可缺的角色，我國稅捐稽徵機關數位化服務推動，不論在於推動網路申報、雲端發票及電子帳簿上傳，雖數位化過程有諸多不可控制因素，包括納稅義務人使用意願、其數位化使用工具及介面簡易程度等，皆影響其推行成果，而如何再優化及開展數位高科技服務，以降低依從成本，並建立TSP暢通有效回饋機制，為未來稅捐機關更加努力與時俱進之方向。

TSP對稅捐稽徵機關而言不僅有助於提升申報品質，亦有助於降低納稅義務人申報錯誤更正或短漏報所得額違章之情形，提高稅務依從度。而我國為使稅務服務提供者持續提供專業服務品質，規範稅務服務提供者每年最低專業進修時數，然而如何避免流於形式，使TSP跟得上時代腳步，維持其服務提供之品質，為稅捐機關持續努力之地方。

TSP專精於瞭解複雜的稅務規定，為避免TSP成為幫助納稅義務人逃稅之角色，除完善其受委任所應負法律責任外，更應落實執行TSP懲戒制度，使TSP善盡責任並促進各項稅務事項之推動。

三、各會員體工作報告摘要

本次會議要求各會員體就各自稽徵機關與稅務服務提供者合作的相關機制，稽徵機關有無透過TSP進行宣導稅務依從的任何有效的方法及經驗，我國有無任何特殊的組織或機構管理TSP，TSP進行稅務服務有無合格制度規定等面向進行討論，茲就各會員體報告內容摘述如下：

(一)澳洲

稅務服務提供者分為兩種，稅務代理人(tax agents)和BAS agents。兩者均由政府立法管理，依照不同資格及專業，進行不同服務。進行服務前，必須註冊加入Tax Practitioners Board(非澳洲稅務局管轄)，未註冊者進行服務者，將有罰則。

兩者均可以個人名義註冊，目前有 44,166 稅務代理人註冊，實際執業者為 24,925 人，另有 15,738 BAS agents，實際執業者為 9,533 人。在較大的事務所另聘請 175,000 不須註冊的相關專業人員。

BAS agents大部分是屬在家裡帶小孩或在小事務所上班的婦女，澳洲個人大約有 74% 透過稅務提供者與稅務局交涉稅務，公司部分則有高達 97% 比例。公會由Tax Practitioners Board提供名單，確認其會員資料。84.5% 的稅務代理人和 55.8% BAS agents 屬於公會成員。

稅務局會主動與公會合作舉辦座談會，分享資訊，並回應其反應的各種議題。另有資訊服務提供稅務服務者，以便與稅務局有良好互動。澳洲大部分個人及公司運用稅務服務者與稅務局交涉，顯示納稅義務人明瞭稅務服務提供者確實能有效的符合期待。Tax Practitioners Board採取措施確認稅務服務者不會違反法律規定及義務，約有 95% 的服務在任何方面均符合規定，僅小於 1% 的服務受到懲處。

為確認稅務系統完整性，澳洲稅務局運用成熟的高風險模型來辨認潛在風險的稅務服務提供者，並透過監督和教育訓練來使稅務服務者能依照法令規定運作，並達到提高稅務依從度。

(二)柬埔寨

柬埔寨國家稅務總局(GDT)已經改革註冊登記制度，並集中資料庫管理。並進行工作研討會，以口頭、書面、電話、臉書、e-mail回應納稅義務人的需求，另有國立稅務學校(National Tax School)為大眾和稅務代理人提供教育訓練，訓練內容包含稅務宣導、稅務法令、稅務導引等。

GDT共有 9 個總部部門，1 個市政府部門，1 個國立稅務學校，9 個地

區稅務局和 24 個省區稅務局，每個單位均有負責提供稅務服務，並充分與公司股東合作，以便提供較好的稅務服務。稅務服務提供者分為兩類，一個是稅務官員，另一個是私人稅務服務代理人。NTS是GDT的一個部門，負責稅務教育訓練，目前已有合格稅務代理人，輔助提供納稅義務人稅務服務，提高稅務依從度。

(三)香港

在香港，大部分稅務服務提供者是專業人士，像會計師和律師，香港稅務局(IRD)沒有針對稅務服務提供者，設有獨立的懲戒措施，多依賴法令規定的特殊機構執行該事務，例如暫時或永久的撤銷會員資格，懲戒或罰金。

稅務服務提供者提供服務，包含平時記帳、稅務資訊、稅務申報資訊軟體、會計專業建議和最新市場發展和趨勢。稅務局則透過及時的稅務資訊，與其舉行會議，交換意見及解決其困難之處。

(四)印尼

在印尼有一些稅務顧問公會，此公會獨立於政府管轄之外，成員可能包含稅務顧問，稅務律師或甚至稅務講師。約有 3,500 位註冊的稅務顧問，顧問人數相對其他國家較少，因為很多納稅義務人聘請未註冊登記的稅務顧問，或請律師、講師或職員做為稅務服務提供者，因此造成稅務依從度偏低。

稅務顧問證書有三種類型，A到C，A證書只能提供個人稅務服務，持有B證書者，可以為個人及除外國事業之公司提供服務，C證書則可提供任何服務。稅務服務者提供稅務與納稅義務人本身處理稅務之間，並無太大差異，因為很多納稅義務人為聘請稅務服務提供者，故政府提供資訊，通常係直接提供給納稅義務人，因為他們是主要負責義務的人。

(五)日本

在日本除律師和會計師外，有特殊的稅務會計師(Certified Public Tax Accountants, CPTAs)職務，稅務會計師公會提供導引、溝通及監督會員，

改善其稅務服務，約有 77,000 位稅務會計師和 3,700 稅務會計師事務所。

日本國稅廳(NTA)透過溝通合作，與稅務會計師公會協助稅務會計師，討論和交換不同議題，舉行會議，符合執業者的需求。並適時監督管制成員，使其能減少違反法律規定的機率。

(六)韓國

稅務服務提供者分為兩種，會計師和稅務會計師，均需註冊才能執業，截至 2017 年底，共有 12,067 位稅務會計師和 11,914 位會計師。稅務會計師能進行稅務申報，提供稅務資訊及稅務審計。

由稅務服務提供者組成的小型納稅人團體(Small Taxpayer Support Group)，協助新創業者稅務問題，免費為其提供訴訟服務，團體成員包含稅務會計師，會計師和律師義務性的提供服務，截至 2018 年 6 月，共有 265 位專業人士加入。

統計顯示 50% 個人由稅務服務提供者協助申報，公司部分則有 95% 比例，公司比例較高係因申報內容較複雜。也因稅務局會先寄試算申報給個人經營的小店戶，以便他們透過電話輕鬆確認申報。

(七)澳門

澳門財政局(DSF)近年已運用新科技電子申報、電子繳稅、微信帳戶，手機軟體等不同稅務服務，提供較好平臺給納稅義務人及稅務服務提供者，以提高他們的參與度。依據薪水稅法(Salaries tax law)和利潤稅法(Profit tax law)，納稅義務人分成兩群，第 2 群納稅義務人需要記載會計紀錄，由會計師或審計員申報，並由財政局查核。CRAC(The Committee for Registry of Auditors and Accountants)隸屬於財政局，負責監督稅務服務提供者是否依照法令執行業務，是否違反洗錢規定。

財政局除提供傳統稅務服務外，也提供建議服務，如對每個個案提供客製化的法律和科技服務，以解決稅務問題，其也會持續發展更多更新方法，直接服務納稅義務人，提高稅務依從度。

(八)馬來西亞

馬來西亞內地稅務局(IRBM)負責監督稅務服務者是否依照法令執行業務，稅務服務者分為 3 類，依法核准的會計師、由財政部長核准的會計師及由DGIR(Director General of Inland Revenue)建議部長核准的個人。惟納稅義務人未強制規定需要由稅務服務者處理稅務。

一般民眾和前稅務官員可透過網站系統登入註冊，一般民眾須符合學歷和專業資格，參與最新稅務座談會並 1 年內累積到 40 點，才能有資格。至於前稅務官員必須通過稅務初級和高級考試，並至少有 5 年到 10 年實務稅務經驗。兩種人員經註冊審核核准，有效期間為 3 年。

運用大數據資料是增加依從度的另一種方式，目前部分試算申報書在納稅義務人做適當調整後，經由電子申報方式處理，可減少稅務代理人的負擔。在 2017 年，世界銀行評等馬來西亞位在 190 個經濟體，排名 24 名為友善投資的經濟體，其中一項重點即是改善稅務服務。

(九)蒙古

在蒙古，稅務服務係由稅務顧問或稅務團體提供。為成為合法稅務顧問，個人必須在會計方面有 5 年以上經驗並參與座談會，且通過稅務顧問考試。稅務團體必須符合一些條件，例如要有實體辦公室、設備和軟體，工作手冊，並要有倉儲儲存文件，並確認文件隱密和安全性；需要 3 位以上稅務顧問，創立人必須具有稅務顧問資格，稅務顧問證照有效期間為 3 年。

蒙古財政部負責監督稅務顧問的執業合法性，稅務顧問公會(Association of Certified Tax Consultants,ACTC)負責稅務顧問道德問題，其非屬政府組織，負責舉辦座談會，提供導引，加強與政府的稅務關係。截至 2017 年，公會共有 1,300 位會員及 42 間稅務公司。平均每位稅務顧問需服務 102 家公司，稅務公司需服務 3,155 家公司。大部分納稅義務人較偏好不具證照或非專業的稅務服務提供者，因為價格較低廉。但其提供類似卻有瑕疵的稅務服務或不完整的稅務申報，增加稅務依從成本。

(十)紐西蘭

稅務服務提供者分為 3 類，第 1 類為稅務準備員(tax preparers)、稅務代理人和記帳士；第 2 類為薪資付款仲介者 payroll intermediaries)，負責為雇主負擔薪資付款；第 3 類為稅務共同資金(tax poolers)能讓客戶集資負擔稅額，以減少罰鍰和利息。

紐西蘭內地稅務局(IR)和稅務服務提供者共同設計方案，能從稅務服務提供者直接學習，並改變方向，以符合他們需求。另提供新管道，確保資料正確性，並讓薪資付款產業去協助公司付款。

(十一)中國大陸

國家稅務總局(SAT)為提高稅務服務的品質，設計一個計分指標(credit scoring indicators)做為線上導引，以鼓勵發展誠實的稅務服務，讓稅務服務提供最佳化的資源。由稅務徵收和管理資料庫線上平臺，依據稅務服務提供者每日的執業資料和相關法規，自動給予分數，以確認公平與即時地產生分數。稅務服務提供者如違反規定，相關資訊會定期由政府發送給客戶。如果被列為不誠實名單，他們的資訊會被公開在社會上，這能幫助淘汰不良的稅務服務提供者。

國家稅務總局為執行線上稅務服務，成立e-tax稅務局，稅務服務提供者能透過網路執業，但同時他們需面對較多的競爭，運用大數據資料、雲端運算和人工智慧，能提升服務品質。

(十二)新加坡

新加坡內地稅務局(IRAS)從 2008 開始加強與稅務服務提供者的關係，共有 4 項策略，包含：分析稅務代理人、協助稅務代理人能力的成長、改善溝通與服務及加強諮詢與合作。其中最主要的透過電子服務改善提供給稅務服務提供者的服務，這是一站式自我服務儀表板的服務，可以允許稅務服務提供者一次且全面性獲取客戶稅務資料的審核資料，讓稅務服務提供者能透過電腦協談核稅結果，可藉此減輕互動溝通成本。

為更加強合作關係，從 2020 年開始，已強制全面電子申報公司所得稅，不僅所得稅方面的合作，也延伸到營業稅的服務，由一定能力的稅務

服務提供者先行審核營業稅資料，減少稅務局人員的負擔。

(十三)泰國

在泰國，稅務服務提供者包含稅務代理人、記帳士、會計師事務所、稅務審計員(tax auditors)、軟體開發者、現金提供者(cash register suppliers)和協助公司開立電子發票者。然而註冊的稅務代理人人數僅 44 人，有 3,802 家中小企業運用該稅務代理人。不幸的，沒有具體證明，稅務代理人申報的品質高於納稅義務人自行申報。

泰國稅務局(TRD)在未來幾年將依照稅務品質條件給予會計師事務所評分，將有助於稅務服務提供者的品質改善，被政府認證的稅務服務提供者，可望協助納稅義務人正確的實行納稅義務。稅務局也計劃發展線上申報系統，可讓稅務代理人上網查看納稅義務人資料，準備及提交申報資料。

(十四)菲律賓

依據世界銀行和資誠聯合會計師 2018 繳稅報告(Paying Taxes 2018)，菲律賓是位居 190 國家中排名 105 的稅務依從度的國家，當菲律賓最近引進並加強線上申報及繳稅制度，結論是稅務服務提供者對納稅義務人稅務依從有間接的影響效果。從 2018 年前 6 個月徵收的稅額比 2017 年同期多出 13%，即可見其效果。

稅務服務提供者協助申報的品質優於納稅義務人自行申報，因為前者申報資料較具可靠可信，能依照納稅義務人的實際經營狀況和利潤來申報，也較能經得起政府的審核。稅務服務提供者包含會計師、律師或非會計師但有一定期間的會計或稅務經驗。

(十五)越南

稅務代理機構必須具備執照，才能執業，至少雇用兩位有證照的員工。財政部於 2008 年設立越南稅務顧問公會(Vietnam Tax Consultancy Association, VTCA)，公會提供稅務諮詢，為 5,000 位欲取得證照受訓員建構約 60 個專業的稅務訓練課程，截至 2018 年 7 月，已有 3,922 位受訓員

被授予稅務代理人證書。

越南是一個具有複雜稅務制度和多數文盲的國家，因此稅務服務是絕對必須要的，惟詳細的稅務法令和徵稅程序相對缺乏。因此稅務服務的發展能起很大的作用效果。直到 2020 年，將有 6,000 位被授予稅務代理人證書，至少 10% 納稅義務人運用稅務服務代理人的服務，90% 公司能滿意稅務服務代理人的服務。

四、工作小組會議結論及建議

- (一) 大部分會員體都認為稽徵機關有效地透過 TSP 進行宣導，達到提高稅務依從度，降低了租稅成本，使申報品質提升。
- (二) 多由財政部隸屬的組織或稽徵機關與 TSP 合作舉辦教育訓練，期能使會員能有適當的訓練，以維持服務的品質。
- (三) TSP 如有違反稅法規定時，多數各會員體都有懲處機制，停止或取消會員資料，甚至有刑責或罰金的處分。
- (四) 稽徵機關和 TSP 應投入更多的研究，瞭解納稅義務人的需求，提供解決方案以滿足納稅義務人的需求。

肆、心得與建議

一、實施OECD/G20 BEPS配套措施：含移轉訂價文據議題及協定相關措施

(一)移轉訂價文據議題—持續爭取與更多協定夥伴國執行資訊交換機制

參與本屆年會適逢我國推行移轉訂價三層文據架構制度之首年，本次有幸能於會議中聽取各國的立法過程、稅制規定、實施經驗、強化遵行措施等，均有助於我國執行三層文據作業之參考。

借鏡各國的實施經驗，發現多數國家係透過資訊交換網絡取得國別報告資訊。我國目前僅得與紐西蘭及日本進行資訊交換，至與其餘國家仍無法執行資訊交換，建議我國持續爭取與更多協定夥伴國執行資訊交換機制，以利移轉訂價文據透明化制度的推行及落實，俾助於解決我國長久以來面對跨國受控交易資訊不足的移轉訂價風險問題。

(二)協定相關措施—持續透過教育訓練提升稅務人員之租稅協定相關專業

為提升跨境課稅案件爭議解決機制之效率，OECD BEPS行動計畫 14 提出「合理善意執行相互協議與及時解決」、「確保行政程序促進爭議之預防與及時解決」及「確保納稅義務人於符合協定規範下申請相互協議」三項標準，以利「及時、有效及效率方式解決租稅協定爭議」。我國業依前揭標準於 2018 年 6 月訂定發布「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」及相關申請書表，並於財政部網頁設置專區以利徵納雙方瞭解。

為落實執行，參照工作小組結論，我國稅捐稽徵機關查審人員需具備充足租稅協定解釋與審查、相互協議程序案件受理與執行之知識，爰此，宜持續透過教育訓練提升其專業知能(例如於財政部財政人員訓練所舉辦專班課程)，防範跨境課稅案件爭議發生，營造我國可預測之合理租稅環境，吸引外資，提升我國經濟動能。

二、實施CRS

(一)積極參與國際會議主動向國際展示我國落實資訊透明成果

我國於 2017 年導入CRS制度，有關執行金融帳戶資訊自動交換之實務運作、運用取得資訊方式及資訊系統建置事項，宜參照國際做法，尤應

遵循OECD相關原則，與國際標準一致。考量我國非OECD全球論壇成員，難以取得OECD奧援，國際間對我國推動稅務資訊透明之決心及進程亦缺乏瞭解。實務上CRS運作仍有諸多疑義，除由財政部會同相關機關討論、研究，透過參與國際會議，向OECD及全球論壇成員代表交流與請益，汲取他國實施經驗，為現階段最有效率方式，一方面可確認我國CRS制度接軌國際標準，一方面可培養國際租稅及涉外事務人才。再者，透過國際會議場域可向其他國家展現我國落實稅務資訊透明之決心及成果，以本次會議第二工作小組會議為例，OECD代表於場邊表達對我國獨立完成CRS制度建置之肯定，對於我國現階段無法使用CTS系統擬自行建置交換平臺乙節亦表肯定；新加坡代表於會後表達對我國CRS制度及各項配套措施印象深刻，期待未來有機會進一步分享兩國之查核經驗。因我國未能加入OECD全球論壇，主動參與國際會議，分享我國執行CRS成效，有助其他國家瞭解我國為符合國際新資訊透明標準之國家。

(二)積極拓展租稅協定網絡

有效金融帳戶資訊自動交換有賴完整租稅協定網絡始得發揮效益，我國因政治地位特殊，無法簽署MAAC及MCAA，雖已完備執行CRS之法律依據，仍需具備完密租稅協定網絡始得落實CRS目標，財政部將積極推動洽簽ADTA或TIEA，俾善盡國際義務，與其他國家(地區)進行稅務行政合作，防杜逃漏稅及提升納稅義務人稅務遵從。

三、稅務服務提供者之角色

(一)逐步推動全面實施電子帳簿申報

目前我國查核案件提供電子帳簿係採自願性上傳資料，自2017年實施起，雖由稅務服務提供者上傳之案件占全部上傳比率為97.62%，惟上傳占全部案件比率僅2.38%，顯示上傳意願極低，建議參考泰國，逐步推動全面實施電子帳簿申報，俾利稽徵機關得以進行電子化查核作業，勾稽雲端發票銷項及進項發票資料，提昇查核效率。

(二)推動授權稅務服務提供者得線上取得納稅義務人資訊

稅務服務提供者協助納稅義務人申報各稅資料，常因取得客戶資料不全，造成申報缺漏或錯誤，如經公文往返函請稽徵機關提供資料，曠日廢時，亦增加稽徵機關業務負擔，是建議經審核授權稅務服務提供者得直接進入資訊系統，適當取得納稅義務人資訊，提升租稅申報的可信度及正確性。

四、強化國際參與，提升我國能見度

(一) 賡續積極參與SGATAR相關會議並爭取主辦SGATAR地區性研究訓練會議

我國囿於政治因素，加入國際組織尚非易事，能取得SGATAR會員體資格誠屬可貴。爰財政部把握每次參與年會之機會，均盡可能向外充分展現我國與時俱進之稅制及活力朝氣之在地文化。本次年會除盡心準備各場會議報告資料，以分享我國稅制改革精進成果，於文化之夜亦精心籌備我國獨創之電音三太子舞蹈表演，充分展現本土文化，引領全場起身共舞，獲得在場所有與會人員讚賞與鼓掌，可謂所有代表團表演項目最為成功的會員體。在現今我國國際外交處境艱難的時期，尤其本次會議舉辦地係於中國大陸，能夠成功吸睛讓國際人士大聲讚揚，誠屬不易。未來仍應賡續秉持我代表團參加SGATAR一貫傳統，盡心投入會議各項準備工作，充分展現我國稅政稅制革新與外交軟實力。

又鑑於SGATAR係一具高度組織性及系統性之國際組織，倘能持續並積極參與本組織相關會議及訓練計畫，落實能力建構，對我國稅務機關運作效能之提升，定有實質效益。SGATAR自2016年起，將原有各子會議轉型為一整合性訓練平臺—「SGATAR培訓活動」，同時廣邀各會員體主辦相關研討會議。我國前因考量財政部財政人員訓練所週邊國有土地開發案刻進行新建辦公大樓及宿舍大樓啟用準備工作，恐影響相關活動之舉辦，爰表示我方暫無承辦培訓活動之意願；鑑於上開工程已完成，為充分展現我方參與SGATAR之積極度，同時奠定未來爭取主辦年會之良好基礎，爰宜積極爭取主辦SGATAR地區性研究訓練會議。

此外，透過參與各項國際會議，與各國稅務官員及國際組織成員交流稅務經驗，有助提升我國國際能見度，同時知悉國際租稅議題發展趨勢。按SGATAR年會每年除會員體外，亦邀請其他國家或組織以觀察員身分與會，故宜持續派員與會，並積極參與會議工作，使更多相關業務同仁得以見習國際會議，培養宏觀之國際稅務能力。

(二)持續參考SGATAR其他會員體工作經驗並保持密切聯繫

本次年會我國透過與SGATAR其他會員體進行雙邊會議，向新加坡及中國大陸分別就「吸引外資投資之租稅優惠措施或其他政策工具」及「個人居住者定義與消除雙重課稅問題」分享經驗及交換意見。另藉由團長會議各國團長簡報內容，瞭解各國最新稅制稅政進展及刻推動或研議中之措施，實可做為我國未來相關措施推動之借鏡。

近年來跨國資訊流通速度急遽成長，各國於稅制稅政之推動亦會參考鄰近或政經情勢相近國家之規定，考量SGATAR係由亞太地區各國組成之組織，各會員體間經濟關係密切，且於政治、經濟、民族及社會氛圍等面相多有類同之處，爰我國應與SGATAR各會員體維持良好聯繫管道，俾便於擬訂或推動租稅政策時，參考其他會員體相關制度或推動經驗，以強化政策落實，同時增進國際關係。