

出國報告(出國類別：其他)

參加經濟合作暨發展組織舉辦
「有效運用國別報告資訊(Effective use
of Country-by-Country Data)」
視訊研討會會議報告

服務機關：財政部綜合規劃司

姓名職稱：專員 陳珮瑜

派赴國家：臺灣 中華民國

出國期間：111年11月15日至111年11月17日

報告日期：112年2月14日

摘 要

經濟合作暨發展組織(OECD)於 2013 年提出稅基侵蝕與利潤移轉行動(Base Erosion and Profits Shifting, BEPS)，隨後提出 15 項行動計畫，審視現行國際租稅規則漏洞並提出可能修正方向。其中，鑑於跨國企業集團常利用移轉訂價關係人交易作為國際避稅工具，OECD 特訂定行動計畫 8、9 及 10，要求稅務利潤歸屬應與經濟活動一致，確保移轉訂價結果與實際價值創造歸屬相同。

2014 年 9 月 OECD 發布移轉讓訂價文件與國別報告指南(Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)，提出強化跨國企業集團移轉訂價文件資訊透明度，應訂定全球一致標準之三層架構移轉訂價文據範本，要求企業集團須提供包括報告主檔(Master file)、本地事業移轉訂價報告(Local file)及國別報告(Country-by-country Report, CbCR)予所涉租稅管轄地(國)稅務機關。

本次會議主題為有效運用國別報告資訊(Effective use of Country-by-Country Data)，其研討會議題涵蓋導入國別報告時應注意之關鍵要素，如提交、交換及使用可能面臨之技術、實務問題與風險評估，增進與會人員對國別報告之瞭解，並掌握最新趨勢，作為擬訂我國各項國際租稅政策之參考。

參加經濟合作暨發展組織舉辦
「有效運用國別報告資訊(Effective use of Country-
by-Country Data)」視訊研討會會議報告

目 錄

| | |
|-------------------|----|
| 壹、緣起與目的 | 1 |
| 貳、議程及與會人員 | 2 |
| 參、會議討論議題 | 4 |
| 一、三層文據架構概論 | 4 |
| 二、國別報告內容與規定 | 6 |
| 三、國別報告有效運用 | 14 |
| 肆、心得與建議 | 26 |

壹、緣起與目的

OECD 成立宗旨係透過建立國際規範、共同合作與分享經驗促進全球繁榮、平等、福祉之國際經濟組織，前身為 1948 年成立之歐洲經濟合作組織(Organization for European Economic Cooperation, OEEC)，後隨美國及加拿大加入並簽署 OECD 公約，於 1961 年正式成立。目前總部設於法國巴黎，其會員國除創始成員奧地利、比利時、加拿大、丹麥、法國、德國、希臘、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國及美國等 20 國(按各國國名英文字首排列)外，其規模持續擴張，在哥斯大黎加於 2021 年加入成為 OECD 最新成員國後，該組織會員國已達 38 國¹，遍及全球。

OECD 每年不定期舉辦國際租稅研討會，針對不同主題邀請專家學者或各國政府官員分享國際趨勢與最新進展，本次研討會主題為「有效運用國別報告資訊 (Effective use of Country-by-Country Data)」，於 2022 年 11 月 15 日至 17 日以視訊會議方式舉辦，並於研討會中講解國別報告背景、歷程與最新進展，並另進行小組與各國案例分享，使各國代表皆能更深入瞭解國別報告及其國際趨勢。

¹ OECD 會員國資料參照自 OCDE 官方網站，<https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>。

貳、議程及與會人員

本視訊研討會會議期間為 111 年 11 月 15 日至 17 日，出席代表為 OECD 會員國與非會員國負責跨國企業集團風險評估、移轉訂價及國際審計相關人員。與會國家代表除我國 1 名外，另有巴林(1 名)、波札那(1 名)、香港(4 名)、印度(1 名)、印度尼西亞(1 名)、牙買加(13 名)、肯亞(4 名)、馬爾地夫(8 名)、馬爾他(1 名)、摩洛哥(1 名)、奈及利亞(1 名)、中國大陸(2 名)、卡達(1 名)、斯洛維尼亞(1 名)、羅馬尼亞(1 名)、泰國(6 名)、多哥(1 名)與尚比亞(1 名)共計 50 名學員。

本次會議由 OECD 移轉訂價專家 Miss Wanda Montero Cuello 擔任主講人，並邀請挪威稅務官員 Ms. Julia Bakke 及 Ms. Frida Kvamme 與紐西蘭稅務官員 Mr. John Nash 分享自身任職國家有效運用國別報告資訊情形。會議中透過主講人與各國代表互動對話，並輔以實務案例研習來增進各國間資訊交流與相互學習。

3 天會議中，講師提供許多國際新知與當前趨勢，並提供案例討論促進各國代表學員相互交流與學習。各國學員皆深感收穫良多，並感謝主辦單位之用心規劃。整理會議議程如下：

表 1 有效運用國別報告資訊視訊研討會會議議程表

| 2022 年 11 月 15 日巴黎時間 9 時至 12 時 | |
|--------------------------------|-------------------------|
| 時間 | 課程內容 |
| 09:00-09:15 (15 分鐘) | 開幕式 |
| 09:15-10:00 (45 分鐘) | 國別報告概要 |
| 10:00-11:00 (60 分鐘) | 有效應用國別報告資訊 |
| 11:15-12:00 (45 分鐘) | 紐西蘭稅務官員分享有效應用國別報告資訊實務經驗 |
| 2022 年 11 月 16 日巴黎時間 9 時至 12 時 | |
| 時間 | 課程內容 |
| 09:00-10:00 (60 分鐘) | 稅務風險評估與保證工具 (TREAT)介紹 |
| 10:00-10:30 (30 分鐘) | 實務案例背景介紹 |
| 10:45-12:00 (75 分鐘) | 小組討論 |
| 2022 年 11 月 16 日巴黎時間 9 時至 12 時 | |
| 時間 | 課程內容 |
| 09:00-10:00 (60 分鐘) | 課堂實務案例討論 |
| 10:00-10:45 (45 分鐘) | 挪威稅務官員分享有效應用國別報告資訊實務經驗 |
| 10:45 -11:00 (15 分鐘) | 課程總結 |
| 10:15 -11:45 (30 分鐘) | 與會學員分享自身實務經驗 |
| 11:45-12:00 (15 分鐘) | 結業式 |

叁、會議討論議題

一、三層文據架構概論

(一)緣起

OECD 於 2013 年提出稅基侵蝕與利潤移轉行動²，隨後提出 15 項行動計畫³，審視現行國際租稅規則漏洞並提出可能修正方向，內容包括三大面向：(1)建立境內與跨境活動一致性租稅規則；(2)鞏固現存國際租稅準則；(3)強化租稅透明度與確定性。⁴其中，鑑於跨國企業集團常利用移轉訂價關係人交易作為國際避稅工具，OECD 特別訂定行動計畫 8、9 及 10⁵，要求稅務利潤歸屬應與經濟活動一致，確保移轉訂價結果與實際價值創造歸屬相同。

此外，為提高移轉訂價相關報告與公司資訊揭露程度以利稅務機關查核企業避稅行為，提出重新檢視移轉訂價文據與相關規定，期在同步考量企業遵法成本前提下，使稅務機關對移轉訂價文據有更高透明度檢視力。OECD(2013)於行動計畫 13：「移轉訂價文件及各國資訊揭露(Transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting)」中，要求審查現存轉讓訂價文件規則，並為企業提供稅務機關所得、租稅與經濟活動細節之國別報告建立模板⁶，後經移轉訂價文據白皮書⁷發布與公開諮詢⁸，於 2014 年 9 月發布

² 跨國企業集團利用國際租稅規則漏洞與跨境交易各租稅管轄地(國)租稅法律不一致現象，進行積極性租稅規劃(aggressive tax planning)以降低集團總租稅負擔，OECD 為解決所涉稅基侵蝕與利潤移轉問題，於 2013 年 2 月應二十國集團(G20)要求發布「Addressing Base Erosion and Profit Shifting」報告(OECD, 2013a)，冀據此提高國際租稅規則一致性並確保租稅環境透明化。

³ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD

⁴ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras. p.3.

⁵ 行動計畫 8、9 及 10 介紹如下：

1. 行動計畫 8：「無形資產之移轉訂價(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Intangible)」-確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致。
2. 行動計畫 9：「移轉訂價高風險與資本(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Risk and Capital)」-確保移轉訂價結果與風險及資本價值一致。
3. 行動計畫 10：「其他高風險交易(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation - Other high-risk transactions)」-確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致。

⁶ OECD 網站，Public consultation on transfer pricing documentation and country-by-country reporting, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/public-consultation-transfer-pricing-documentation.htm>。

⁷ OECD (2013), white paper on transfer pricing documentation-Public Consultation, Paris: OECD.

⁸ 於 2014 年 5 月 19 日舉行，會議議程與討論議題可參自 <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/agenda-transfer-pricing-documentation.pdf>.

轉讓訂價文件與國別報告指南⁹，內容提出為強化跨國企業集團移轉訂價文件資訊透明度，應訂定全球一致標準之三層架構移轉訂價文據範本，要求企業集團須提供包括報告主檔(Master file)、本地事業移轉訂價報告(Local file)及國別報告予所涉租稅管轄地(國)稅務機關。

2015年6月，OECD發布國別報告施行計畫¹⁰，要求即使跨國企業集團於現行法規尚未被要求提供國別報告，仍須準備文件備查。確保稅務機關得藉三層文據洞悉跨國企業集團營運方式與分潤模式，並兼顧機密資訊獲得保護，並於2015年10月發布行動計畫13最終報告¹¹，重申其移轉訂價報告三大核心目標如下：

1. 確保納稅義務人於關係人交易中就訂定價格、交易條件與其他案關協議時，得將移轉訂價相關規定列入考慮。
2. 提供稅務機關在進行移轉訂價風險評估時足夠資訊。
3. 提供稅務機關充足資訊以供移轉訂價查核，稅務機關亦可能於審查過程中要求納稅義務人提供補充資料以供查驗。

各租稅管轄地(國)在制定移轉訂價文件規定時，應將上述三大目標列入考慮，稅務機關應在納稅義務人申報前或申報時，審慎評估納稅義務人是否遵循移轉訂價規則，以確保得於充足資訊下進行移轉訂價風險評估。此外，一旦決定對納稅義務人進行審查，稅務機關亦應得即時要求納稅義務人提供所有相關資料以供查核。¹²

(二)三層文據架構

⁹ OECD (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.

¹⁰ OECD (2015), *Action 13:Country-by-Country Reporting Implementation Package*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.

¹¹ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.

¹² OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD, Paras, 6, p.12.

如前所述，OECD(2013, 2015)皆強調建立一致標準之三層架構移轉訂價文據範本重要性，以下詳細說明其架構範圍與內容：

1. 集團主檔報告

跨國企業集團須以集團主檔報告形式，提供包含全球業務營運資訊與移轉訂價策略報告。

2. 本地事業移轉訂價報告

跨國企業集團須以本地事業移轉訂價報告形式提供移轉訂價報告，作為稅務機關識別關係企業受控交易、可比較程度分析與使用之移轉訂價方法等。

3. 國別報告

跨國企業集團應以國別報告形式，揭露其業務實體於各租稅管轄地(國)之商業活動性質、總就業人數、資本、保留盈餘、有形資產、所得、稅前利潤與應計所得稅等。

上述三層文據架構要求納稅義務人維持一致之移轉訂價策略，並提供稅務機關透析移轉訂價風險足夠資訊，使稅務機關得有效評估納稅義務人是否進行不合理之移轉訂價安排，利用移轉訂價方法進行利潤移轉，有助提高租稅透明度並維持租稅公平環境。其中，鑑於報告性質，OECD/G20 成員國皆同意集團主檔報告與本地事業移轉訂價報告僅須提交地方稅務機關，國別報告則應由跨國事業集團最終母公司提交至該公司租稅管轄地(國)稅務機關，另透過各國政府間資訊交換機制提供相關稅務機關國別報告資訊¹³。

二、國別報告內容與規定

截至目前，已有 58 個租稅管轄地(國)要求或同意提交國別報告，超過 100 個

¹³OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD. Paras, pp.9-10.

租稅管轄地(國)已將提交國別報告規定導入國內法。另至 2022 年 10 月底，已簽訂超過 3,300 份同意交換國別報告之協定，此成果表示幾乎所有合併財務報表營業收入超過 7.5 億歐元(約新臺幣 232.5 億元)之跨國企業集團皆具提交國別報告義務，且其比例仍持續成長。在 OECD 支持下，各租稅管轄地(國)稅務機關持續將國別報告納入國內法規範之租稅風險評估流程，藉此幫助稅務機關提高對跨國企業集團利潤移轉掌握度，有效提升租稅確定性。¹⁴

課堂中講師就國別報告名詞定義、申報門檻、申報與期限、申報機制、報告範本及國別報告資訊交換機制做簡要說明，俾供學員全面瞭解制度內容。

(一)名詞定義：

1. 最終母公司(Ultimate Parent Entity, UPE)¹⁵

- (1)一公司直接或間接擁有跨國企業集團其他成員一定股權，致依其各租稅管轄地(國)依循一般會計原則規定編製財務報表，或其股權於居住國或地區公開證券交易市場交易，因此需編製合併財務報表者。
- (2)未被該跨國企業集團其他成員直接或間接持有前開規定之股權者。

2. 母公司代理人(Surrogate Parent Entity, SPE)

受跨國企業集團指定作為最終母公司唯一代理人之集團成員
(Constituent Entity)。

3. 系統性失敗(Systemic Failure)¹⁶

指一租稅管轄地(國)具合規之主管機關協議，然出於協議以外的原因暫停自動資訊交換，或跨國企業集團於該租稅管轄地(國)具實體卻無法提

¹⁴ OECD 網站，Action 13 Country-by-Country Reporting, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

¹⁵ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, p.39.

¹⁶ OECD(2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, ACTION 13: 2014 Deliverable*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, pp.39-42.

供國別報告。

(二)申報門檻

跨國企業集團前一會計年度集團收入低於 7.5 億歐元[或截至 2015 年 1 月接近等值之申報地(國)貨幣]，得免除其申報國別報告義務。

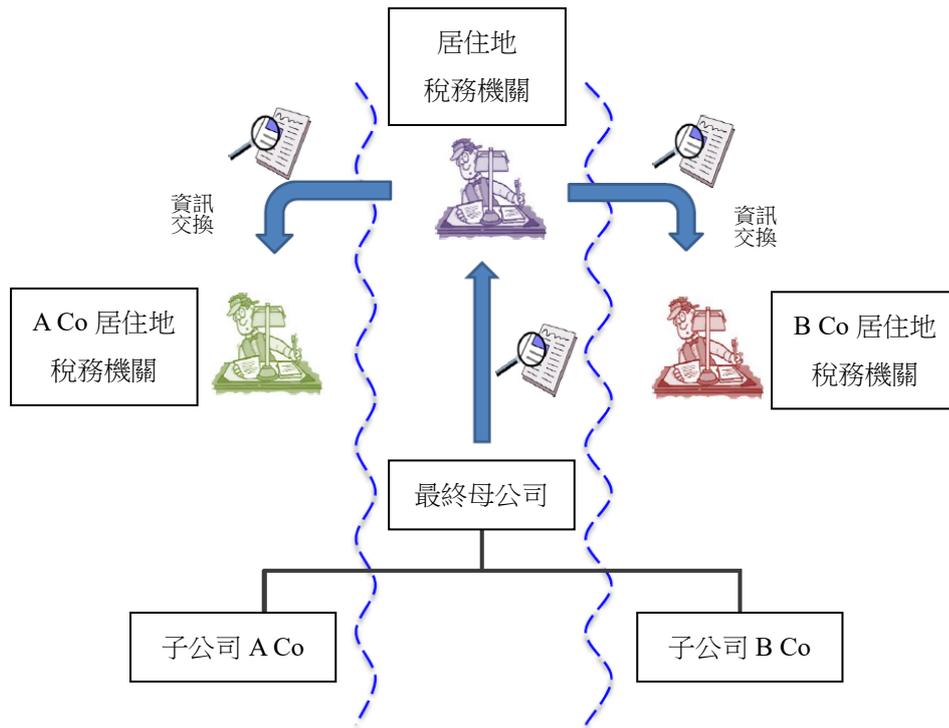
(三)申報與期限

自 2016 年 1 月 1 日起，最終母公司應於會計年度終了之日起 12 個月內，向最終母公司租稅管轄地(國)提交國別報告。

(四)申報機制

1. 主要申報原則

跨國企業集團中之最終母公司具準備與提交國別報告義務予其居住地國稅務機關，由該稅務機關在雙邊或多邊租稅協定下自動資訊交換機制，與他國稅務機關交換國別報告，講師簡化最終母公司資訊交換流程如下圖 1，幫助學員理解。



資料來源：本研討會簡報(cbc filing requirements confidentiality and appropriate use of cbc data)

圖 1 最終母公司資訊交換流程圖

2. 代理申報機制¹⁷

跨國企業集團於同一租稅管轄地(國)具多個集團成員時，可指定一個集團成員作為母公司代理人，代其提交國別報告。若有最終母公司無法申報或交換國別報告之情事，亦可指定一集團成員為母公司代理人，向該成員租稅管轄地(國)申報國別報告。

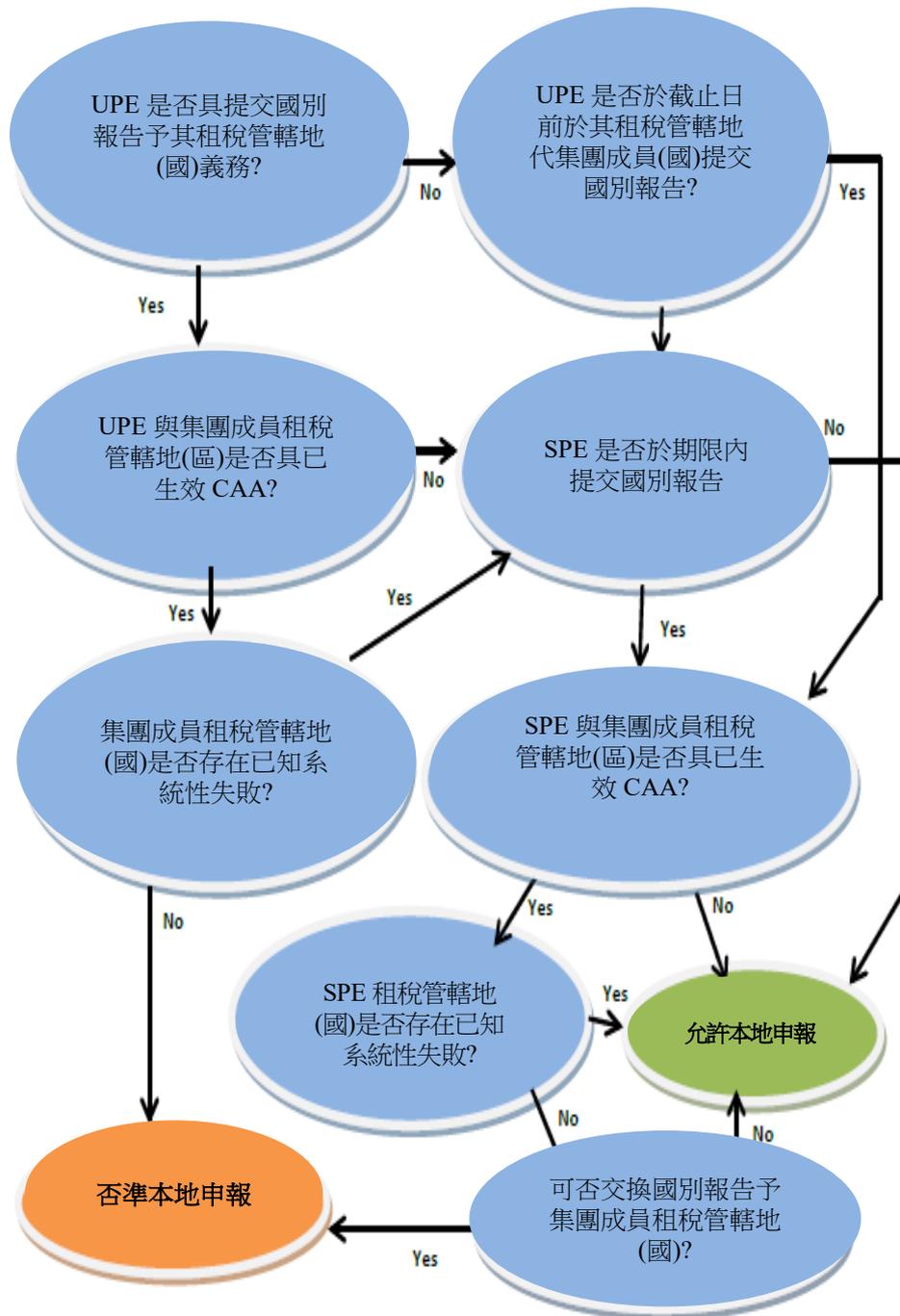
3. 備位申報機制—本地申報(Local Filing)

如有上述即跨國企業集團子公司符合以下條件，其租稅管轄地(國)得要求子公司於轄區內申報國別報告：

¹⁷OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD. Paras, pp.40-41.

- (1)依據最終母公司租稅管轄地(國)規定，最終母公司無須提交國別報告。
- (2)最終母公司與子公司租稅管轄地(國)間未簽屬有效主管機關協議
(Competent Authority Agreement, CAA)
- (3)最終母公司與子公司租稅管轄地(國)間於資訊交換時發生系統性失敗。

租稅管轄地(國)在以上情形下，可要求集團成員於其租稅管轄地(國)申報，為明確本地申報原則，講師詳細解釋 OECD 於國別報告有效實施手冊(Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation)提出之適用流程如下圖 2，使學員得更清楚瞭解其流程。



資料來源：OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, p.21

圖 2 本地申報適用最低標準圖

其中，若為租稅管轄地(國)要求跨國企業集團成員於其租稅管轄地(國)進行本地申報，該報告可能不是合規之國別報告，亦不具交換義務。然若為代

理申報，則該報告仍具交換義務。

(五)報告範本¹⁸

OECD 於行動計畫 13 最終報告中，亦提供國別報告範本如下表 2 至表 4，除讓跨國企業集團資訊揭露程度具一致性外，亦利稽徵機關交查比較：

表 2 跨國企業集團受人、稅負及營運活動分配概況

| 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) | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

表 3 跨國企業集團於各租稅管轄區之國別報告成員集合名單

| 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 地國或地 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 Develop- ment | 持有或 管理智 慧財產 權 Holding or Managing Intellectual Property | 採購 Purcha- sing or Procure- ment | 製造或 生產 Manufactur- ing or Production | 銷售、 行銷或 配銷 Sales, Marketing or Distribu- tion | 行政、 管理或 支援服 務 Adminis- trative, 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 Insur- ance | 持有股 份或其 他權益 工具 Holding Shares or Other Equity Instru- ments | 停業 Dormant |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

¹⁸OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, pp.29-31.

表 4 其他補充資訊

| |
|--|
| 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. |

(六)國別報告資訊交換機制

1. 立法範本¹⁹

為有效執行國別報告機制，OECD(2015)提供國別報告立法範本 (Model Legislation)，要求跨國企業集團最終母公司須於其租稅管轄地(國)申報國別報告(亦包括備位申報)，同時提供 3 種主管機關協定範本(Model Competent Authority Agreements)如下，可供各租稅管轄地(國)進行國別報告資訊交換。

(1)多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)

(2)雙邊租稅協定(Bilateral tax conventions)

(3)稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)

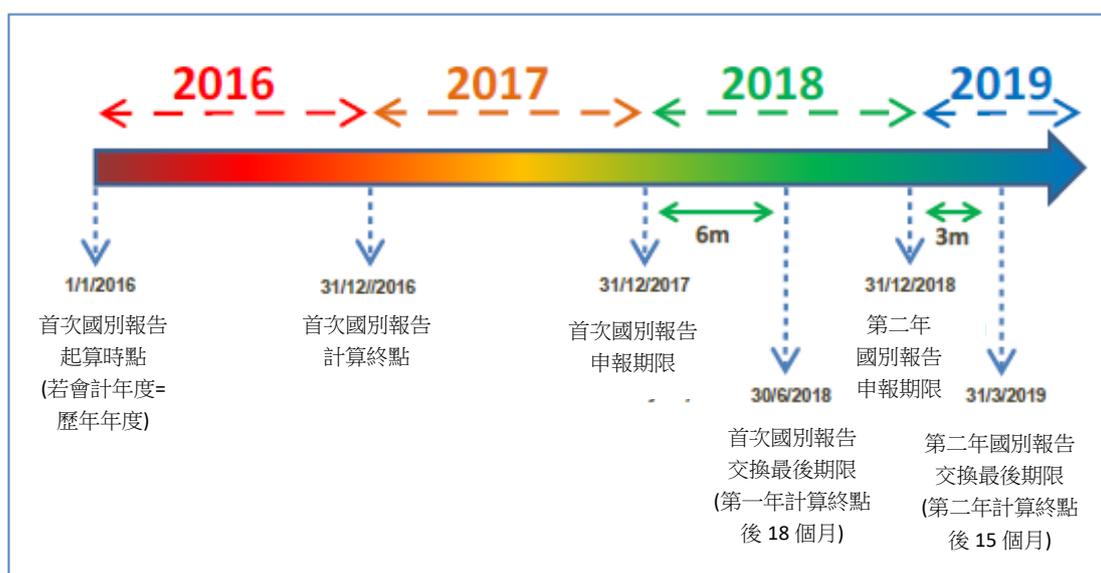
2. 資訊交換時程²⁰

依據 OECD 主管機關協議範本規定，簽署主管機關協議國家應於首次國別報告申報年度結束日起 18 個月內(後續年度 15 個月內)，與該協議簽署國進行國別報告交換，如下圖 3 所示，若主管機關協議於 2015 年 9

¹⁹ OECD 網站，Action 13 Country-by-Country Reporting, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>。

²⁰ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, p.27.

月簽訂，同年 12 月生效，則 2016 年 1 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日為首次申報國別報告年度，2017 年 12 月 31 日為首次申報國別報告期限，2018 年 6 月 30 日為首次交換國別報告期限(首次申報年度計算終點後 18 個月)。第二年申報國別報告年度則為 2017 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日，第二次申報國別報告期限為 2018 年 12 月 31 日，第二次交換國別報告期限為 2019 年 3 月 31 日(第二次申報年度計算終點後 15 個月)，後續年度以此類推。



資料來源：OECD (2017), *Handbook on effective tax risk assessment, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD. Paras, p.9.

圖 3 國別報告申報時程圖

三、國別報告有效運用

(一) 跨國企業集團營運風險指標

2017 年 9 月，OECD 同時發布國別報告有效實施手冊(Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation)²¹與國別報告有效稅務風險評估手冊(Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk

²¹ OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD.

Assessment，以下簡稱風險評估手冊)²²，前者介紹各租稅管轄地(國)在導入國別報告時應注意之關鍵要素，如提交、交換及使用可能面臨之技術與實務問題；後者探討國別報告相對於其他查核資料來源之優勢，及稅務機關如何使用國別報告評估跨國企業集團營運風險²³，其評估三大目標如下：

1. 清楚辨識稅務風險指標；
2. 有效將國別報告指標有效運用於實務查核中；
3. 將其他資訊來源合併國別報告以利查核。

該手冊亦明列 19 項於國別報告中，可做為檢測跨國企業集團營運風險指標，以利稅務機關查核，與會講師整理並說明如下²⁴：

1. 營運足跡(Footprint)

(1)說明：若跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)之營運足跡較少，則該集團較低機率產生租稅風險。

(2)查核注意事項：稅務機關應同時關注其營運規模，若該集團於特定租稅管轄地(國)營運足跡少但規模極大，恐誤導稅捐機關判斷其稅務風險。

2. 經濟活動(Activities)

(1)說明：若跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)經濟活動程度較低者，則該集團較低機率產生租稅風險。

(2)查核注意事項：低程度經濟活動仍可能涉及跨國避稅活動，應將其他查核要件(如應稅所得)同步列入考量。

²²OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on effective tax risk assessment, Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD.

²³OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on effective tax risk assessment, Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, pp.3-4.

²⁴OECD (2017), *Country-by-Country Reporting: Handbook on effective tax risk assessment, Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD. Paras, pp.64-65.

3. 營收程度(High value or high proportion of related party revenues)

(1)說明：跨國企業集團或其關係企業於特定租稅管轄地(國)具高營收情形下，即使微小移轉訂價認定爭議都可能具重大稅務影響。

(2)查核注意事項：跨國企業集團可能出於商業原因，導致部分或全部交易皆與關係企業進行。

4. 可比較對象一致性(Potential comparables)

(1)說明：若跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)營收與潛在可比較對象不一致，則其差異可能涉及跨國避稅活動。

(2)查核注意事項：可比較對象選定方法恐仍具爭議，或其不一致來自商業模式差異。

5. 市場趨勢(Market trends)

(1)說明：若跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)營收無法反映市場趨勢，可能涉及跨國避稅活動。

(2)查核注意事項：除跨國避稅活動外，其商業決策亦可能影響營運結果。

6. 實質性活動(Substantial activity)

(1)說明：跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)存在高額利潤但缺少商業實質活動，可能因跨國避稅需求致其利潤移轉由高租稅地(國)集團成員移轉而來。

(2)查核注意事項：可能存在其他商業原因，導致該租稅管轄地(國)利潤遠高國別報告中可識別之經濟活動(如有形資產折舊或未揭露無形資產等)。

7. 應納稅額(Tax accrued)

(1)說明：跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)存在高額利潤低應納稅額，

較低的有效稅率可能顯示集團進行跨國避稅操作。

(2)查核注意事項：該現象可能存在非避稅原因，如加速折舊等。

8. 利潤(Profit)

(1)說明：跨國企業集團於特定租稅管轄區具大規模經濟活動但利潤相對較低(甚至虧損)，顯示利潤可能被移轉至低租稅管轄地(國)。

(2)查核注意事項：該現象可能係產業性質而非避稅原因，如資本或勞力密集產業利潤較低。

9. 特定稅收管轄地(國)(Jurisdictions)

(1)說明：跨國企業集團於特定租稅管轄地(國)進行所有營運活動，該集團可能涉及跨國避稅行為。

(2)查核注意事項：此現象仍可能存在跨國避稅現象。

10. 高移動性活動(mobile activities)

(1)說明：跨國企業集團於低稅率租稅管轄地(國)具有高移動性活動，該集團可能涉及跨國避稅活動。

(2)查核注意事項：高移動性活動性質可能較適合該租稅管轄地(國)地域屬性，而非因租稅因素。

11. 結構變化(Structure change)

(1)說明：跨國企業集團可能藉集團結構變化之際進行跨國避稅活動，需重新檢視其移轉訂價方式。

(2)查核注意事項：集團結構亦可能因非租稅(如商業)原因發生變化。

12. 分離無形資產(Separated IP)

(1)說明：跨國企業集團拆離具價值之無形資產於低或零稅率租稅管轄地(國)，可能藉此規避稅負並侵蝕居住地國稅基。

(2)查核注意事項：集團以可能因非跨國避稅原因拆離無形資產，只要集團成員支付無形資產之權利金符合常規交易原則，非必然具有避稅風險。

13.非主要市場具銷售實體(outside its key markets)

(1)說明：跨國企業集團於非主要市場設立銷售實體，該實體利潤可能多來自非該實體租稅管轄地(國)，可能具規避稅負並侵蝕居住地國稅基風險。

(2)查核注意事項：銷售實體設立於特定租稅管轄地(國)可能為非租稅考量，如歷史淵源或商業原因等。

14.非主要生產地點設立採購實體(outside its key manufacturing locations)

(1)說明：跨國企業集團於非主要生產地點設立採購實體，該實體利潤可能多來自非該實體租稅管轄地(國)，可能藉此規避稅負並侵蝕居住地國稅基。

(2)查核注意事項：銷售實體設立於特定租稅管轄地(國)可能為非租稅考量，如歷史或商業原因等。

15.低所得稅(low Income tax)

(1)說明：跨國企業集團因未明原因致實際繳納所得稅額持續低於應付所得稅，可能具規避稅負原因。

(2)查核注意事項：可能具非跨國避稅原因，如營業損失結轉或該短繳稅額具正當性解釋。

16.多個雙重居住者集團成員(dual resident entities)

(1)說明：若跨國企業集團中含有多個雙重居住者集團成員，則雙重居住者集團成員具有高度執行跨國避稅活動誘因。

(2)查核注意事項：雙重居住者身分可使用租稅協定提供破除僵局法則解決。

17.非任何居住管轄地(國)居住者集團成員(no tax residence)

(1)說明：跨國企業集團中含有非任何居住管轄地(國)居住者集團成員，則不具有高度執行跨國避稅活動誘因。

(2)查核注意事項：特定條件下，非任何居住管轄地(國)居住者集團成員具透視課稅特性，該成員利潤可能由其他居住管轄地(國)集團成員負擔稅負。

18.非屬任一租稅管轄地(國)營業收入(stateless revenue)

(1)說明：若跨國企業集團之營業收入不涵蓋於任何租稅管轄地(國)內，則該利潤可能存在稅基侵蝕與利潤移轉風險。

(2)查核注意事項：該營業收入可能於其他構成實體內徵稅。

19.資訊不一致(not correspond with previous information)

(1)說明：若跨國企業集團提交之當年度國別報告內資訊與其集團成員歷史年度資訊不一致，則其資訊正確性仍待檢驗。

(2)查核注意事項：可能具其他可以解釋要件，如集團結構或申報資訊調整等。

雖風險評估手冊將上述要件列為風險評估指標，然該手冊亦強調即使跨國企業集團營運情形符合上述指標，各租稅管轄地(國)稅務機關仍應結合其他資訊、數據與事實進行詳細查核，不得據此認定該集團即有高度稅基侵蝕與利潤移轉風險，逕予展開移轉訂價調查。

(二)稅務風險評估與保證工具(Tax Risk Evaluation and Assurance Tool , TREAT)

2019 年 OECD 開發稅務風險評估與保證工具(Tax Risk Evaluation and Assurance Tool , TREAT)，以協助各國稅務機關進行風險評估。當各租稅管轄地(國)透過跨國企業集團或資訊交換獲得國別報告後，可將該報告檔案匯入 TREAT 工具，並以其產出之報表分析國別報告數據。為幫助學員熟悉 TREAT 工具應用與分析，講師提供使用 TREAT 產出報表釋例如下：

1. 範例背景說明：

學員為 Agnes Land 之稅務人員，自 Olympus Land 交換取得之 O 跨國企業集團(以下簡稱 O 集團)國別報告。其中，在使用 TREAT 工具分析該國別報告前，學員已知 O 集團為 Olympus Land 稅務居民，且該集團主要以產製石油與天然氣為主。對案關租稅管轄地(國)資訊如下：

- (1)Ampera Land 為企業所得稅稅率為零國家，為各跨國企業集團設立稅務規劃結構與保險公司熱門地點；
- (2)Piton Land 為具中低企業所得稅稅率國家，Agnes Land 稅務居民集團常使利用 Piton Land 之集團成員進行稅務規劃；
- (3)Olympus Land 為中企業所得稅率國家，亦為常用於稅務規劃之地點；
- (4)Sharp Land、Dillip Land 與 Patera Land 之集團成員為大型石油和天然氣生產商。

2. TREAT 工具產出報表

O 集團之國別報告導入 TREAT 工具後，產出相關報表如下：

表 5 TREAT 產製跨國企業集團概況報表(1)

| Name of MNE group: Company O | | | | | Notes: |
|--|------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|--|----------------------------------|
| Start/End of reporting period: Start: not supplied | | End: 31-12-2017 | | | |
| Ultimate Parent Entity/Reporting entity: UPE: not supplied | | RE: not supplied | | | |
| Currency used: USD | | | | | |
| File type: Primary Filing | | | | | |
| Filed by MNE in: Olympus Land | | | | | |
| | Unrelated party | Related party | Total | Profit (loss) before income tax | Income tax paid (cash basis) |
| Global numbers | 30,134,801,430 | 17,188,241,554 | 47,323,042,984 | 1,536,306,047 | -53,601,440 |
| Local jurisdiction numbers | 1,294,669,478 | 859,760,773 | 2,154,430,251 | 57,893,354 | 16,640,258 |
| Local numbers as a %age of global numbers | 4.30% | 5.00% | 4.55% | 3.77% | -31.04% |
| Aggregated numbers for JOIs | | | | | |
| Agg. Number for JOIs as a %age of global numbers | | | | | |
| Number of jurisdictions present in the report | 13 | | | | |
| Number of constituent entities | 40 | | | | |
| Number of potential dual resident entities | 0 | | | | |
| Number of stateless entities | 2 | | | | |
| Location of key activities | Research and Development (5) | Holding or managing IP (6) | Purchasing or procurement (2) | Admin., management or support services (9) | Internal Group Finance (6) |
| | Esam Land (1) | Esam Land (1) | Patera Land (2) | Ampera Land (3) | Ampera Land (2) |
| | Piton Land (2) | Piton Land (2) | | Esam Land(1) | Piton Land (1) |
| | Sharp Land (1) | Olympus Land (2) | | Moro Land (1) | Olympus Land (1) |
| | Agnes Land (1) | Agnes Land (1) | | Piton Land(1) | Patera Land (1) |
| | | | | Olympus Land (1) | Sea Land (1) |
| | | | | Patera Land (1) | |
| | | | | Sea Land (1) | |
| Entities and their activities in JOIs | | | | | |
| Number of JOIs | 4 | | | | |
| Potential dual residents in JOIs | 4 | | | | |
| JOIs | Entities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI |
| Ampera Land | 4 | Internal Group Fin. (2) | Insurance (1) | Holding shares or other inst. (1) | |
| Moro Land | 1 | Admin., mng. or support serv. (1) | Provision of serv. to unrel. (1) | Holding shares or other inst. (1) | |
| Piton Land | 6 | Research & Development (2) | Holding or managing IP (2) | Manufacturing or production (1) | Sales, marketing or dist. (1) |
| Olympus Land | 6 | Holding or managing IP (2) | Sales, marketing or dist. (2) | Admin., mng. or support serv. (2) | Provision of serv. to unrel. (2) |
| Jurisdictions with stateless entities | | | | | |
| Num. of jurisdictions w/ stateless entities | 2 | | | | |
| Esam Land | 1 | | | | |
| Olympus Land | 1 | | | | |

表 5(續) TREAT 產製跨國企業集團概況報表(2)

| Name of MNE group: | | | | | |
|--|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|--|
| Start/End of reporting period: | | | | | |
| Ultimate Parent Entity/Reporting entity: | | | | | |
| Currency used: | | | | | |
| File type: | | | | | |
| Filed by MNE in: | | | | | |
| | Income tax accrued - current year | Stated capital | Accumulated earnings | Number of employees | Tangible assets other than cash or equivalents |
| Global numbers | 589,664,145 | 203,054,170,643 | 29,764,359,884 | 102,461 | 17,918,634,775 |
| Local jurisdiction numbers | 16,113,793 | 8,632,223,212 | 510,343,534 | 4,788 | 472,371,957 |
| Local numbers as a %age of global numbers | 2.73% | 4.25% | 1.71% | 4.67% | 2.64% |
| Aggregated numbers for JOIs | | | | | |
| Agg. Number for JOIs as a %age of global numbers | | | | | |
| Number of jurisdictions present in the report | | | | | |
| Number of constituent entities | | | | | |
| Number of potential dual resident entities | | | | | |
| Number of stateless entities | | | | | |
| Location of key activities | Insurance (1) | | | | |
| | Ampera Land (1) | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| Entities and their activities in JOIs | | | | | |
| Number of JOIs | | | | | |
| Potential dual residents in JOIs | | | | | |
| JOIs | Activities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI | Activities in JOI |
| Ampera Land | | | | | |
| Moro Land | | | | | |
| Piton Land | Admin., mng. or support serv. (1) | Provision of serv. to unrel. (2) | Internal Group Fin. (1) | Holding shares or other inst. (1) | Dormant (1) |
| Olympus Land | Internal Group Fin. (1) | Holding shares or other inst. (2) | | | |
| Jurisdictions with stateless entities | | | | | |
| Num. of jurisdictions w/ stateless entities | | | | | |
| Esam Land | | | | | |
| Olympus Land | | | | | |

表 6 TREAT 產製跨國企業集團活動報表(1)

| Name of MNE group: Company O | | Low | High | Notes: | | | | | | |
|---|-----------------|---------------|---------------|---------------------------------|------------------------------|-----------------------------------|-----------------|----------------------|---------------------|--|
| period: Start: not supplied End: 31-12-2017 | | | | | | | | | | |
| Tax jurisdiction | Revenues | | | Profit (loss) before income tax | Income tax paid (cash basis) | Income tax accrued - current year | Stated capital | Accumulated earnings | Number of employees | Tangible assets other than cash or equivalents |
| | Unrelated party | Related party | Total | | | | | | | |
| Agnes Land | 1,294,669,478 | 859,760,773 | 2,154,430,251 | 57,893,354 | 16,640,258 | 16,113,793 | 8,632,223,212 | 510,343,534 | 4,788 | 472,371,957 |
| Dillip Land | 627,476,447 | 26,211,066 | 653,687,513 | -33,922,836 | 628,432 | 2,028,252 | 1,292,472,692 | -186,024,691 | 1,323 | 267,619,522 |
| Ampera Land | 253,167,000 | 1,429,426,000 | 1,682,593,000 | 356,495,167 | 0 | 0 | 1,531,979,719 | -1,227,639,848 | 0 | 0 |
| Esam Land | 1,168,209,028 | 88,348,737 | 1,256,557,765 | 6,272,906 | -13,524,509 | 3,314,912 | 280,872,435 | 695,416,378 | 1,849 | 654,759,473 |
| Moro Land | 53,838 | 94,512,588 | 94,566,426 | 105,277,578 | 1,212,122 | 880,426 | 316,935,711 | -822,305,890 | 4 | 183,101,203 |
| Pico Land | 1,227,933,844 | 368,414,177 | 1,596,348,021 | 392,908,000 | 128,702,950 | 91,313,009 | 814,845,926 | 1,361,502,563 | 1,487 | 165,491,466 |
| Piton Land | 46,982,458 | 739,016,699 | 785,999,157 | 359,410,874 | 9,052,041 | 15,991,919 | 2,570,214,376 | 40,998,444 | 109 | 1,039,499 |
| Olympus Land | 204,603,375 | 1,668,787,825 | 1,873,391,200 | 80,284,636 | 69,987,006 | 68,931,611 | 101,508,068,597 | 5,428,694,789 | 288 | 30,375,818 |
| Sharp Land | 1,830,627,657 | 638,183,514 | 2,468,811,171 | 265,284,220 | 53,138,273 | 56,783,189 | 182,186,693 | 121,132,331 | 11,107 | 798,816,492 |
| STATELESS | 1,716 | 158,126,561 | 158,128,277 | 157,964,636 | 0 | 0 | 6,808,734,038 | 162,921,413 | 0 | 0 |
| Patera Land | 1,235,812,025 | 3,410,523,697 | 4,646,335,722 | 331,777,525 | 20,764,155 | 23,326,991 | 75,022,534 | 249,932,903 | 2,656 | 1,566,655,604 |
| Simon Land | 237,699 | 223,205 | 460,904 | -1,542,976 | 34,252 | 34,252 | 20,105,362 | 451,583,668 | 1 | 20,000 |
| Sea Land | 38,429,191 | 23,614,194 | 62,043,385 | -375,680,076 | 0 | 1,306,421 | 939,387,857 | 2,078,841,566 | 0 | 34,573,046 |

表 6(續) TREAT 產製跨國企業集團活動報表(2)

| Name of MNE group: | | | | | | | | | | | | |
|--------------------|--------------------------|---|---------------------------|-----------------------------|----------------------------------|---------------------------------------|--|------------------------|------------------------------|-----------|--|---------|
| period: | | | | | | | | | | | | |
| Tax jurisdiction | Main business activities | | | | | | | | | | | |
| | Research & development | Holding or managing intellectual property | Purchasing or procurement | Manufacturing or production | Sales, marketing or distribution | Admin, management or support Services | Provision of services to unrelated parties | Internal group finance | Regulated financial services | Insurance | Holding shares or other equity instruments | Dormant |
| Agnes Land | 1 | 1 | | 1 | 1 | 1 | 3 | | | | 1 | |
| Dillip Land | | | | 1 | 1 | | 1 | | | | | |
| Ampera Land | | | | | | | | 2 | | 1 | 1 | |
| Esam Land | 1 | 1 | | 1 | 1 | | 1 | 1 | | | 1 | |
| Moro Land | | | | | | 1 | 1 | | | | 1 | |
| Pico Land | | | | | | | 2 | | | | | |
| Piton Land | 2 | 2 | | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | | 1 | |
| Olympus Land | | 2 | | | 2 | 2 | 2 | 1 | | | 2 | |
| Sharp Land | 1 | | | 2 | 3 | 2 | 2 | | | | 1 | |
| STATELESS | | | | | | | | | | | 2 | |
| Patera Land | | | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 1 | | | | |
| Simon Land | | | | | | | 4 | | | | 1 | |
| Sea Land | | | | | | | 1 | 1 | | | 1 | |

表 7 TREAT 產製集團成員營業活動占集團比率報表(1)

| Name of MNE group: Company O | | period: Start: not supplied | | End: 31-12-2017 | | Low | High | Notes: |
|------------------------------|-------------------------------|---|---------------------------------------|---|---|-----------------------------------|---------------------------------|--------|
| Table 1 data | Unrelated party revenue | Related party revenue | Total revenue | Profit (loss) before income tax | Income tax paid (cash basis) | Income tax accrued - current year | Stated capital | |
| Whole group - totals | 30,134,801,430 | 17,188,241,554 | 47,323,042,984 | 1,536,306,047 | -53,601,440 | 589,664,145 | 203,054,170,643 | |
| Ratios | Share of group total revenues | Share of group unrelated party revenues | Share of group related party revenues | Proportion of revenues from unrelated parties | Proportion of revenues from related parties | Share of group employees | Revenues generated per employee | |
| Whole group - ratios | 100.00% | 100.00% | 100.00% | 63.68% | 36.32% | 100.00% | 294,109.97 | |
| Agnes Land | 4.55% | 4.30% | 5.00% | 60.09% | 39.91% | 4.67% | 449,964.55 | |
| Dillip Land | 1.38% | 2.08% | 0.15% | 95.99% | 4.01% | 1.29% | 494,094.87 | |
| Ampera Land | 3.56% | 0.84% | 8.32% | 15.05% | 84.95% | 0.00% | 1,682,593,000.00 | |
| Esam Land | 2.66% | 3.88% | 0.51% | 92.97% | 7.03% | 1.80% | 679,587.76 | |
| Moro Land | 0.20% | 0.00% | 0.55% | 0.06% | 99.94% | 0.00% | 23,641,606.50 | |
| Pico Land | 3.37% | 4.07% | 2.14% | 76.92% | 23.08% | 1.45% | 1,073,535.99 | |
| Piton Land | 1.66% | 0.16% | 4.30% | 5.98% | 94.02% | 0.11% | 7,211,001.44 | |
| Olympus Land | 3.96% | 0.68% | 9.71% | 10.92% | 89.08% | 0.28% | 6,504,830.56 | |
| Sharp Land | 5.22% | 6.07% | 3.71% | 74.15% | 25.85% | 10.84% | 222,275.25 | |
| STATELESS | 0.33% | 0.00% | 0.92% | 0.00% | 100.00% | 0.00% | 158,128,277.00 | |
| Patera Land | 9.82% | 4.10% | 19.84% | 26.60% | 73.40% | 2.59% | 1,749,373.39 | |
| Simon Land | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 51.57% | 48.43% | 0.00% | 460,904.00 | |
| Sea Land | 0.13% | 0.13% | 0.14% | 61.94% | 38.06% | 0.00% | 62,043,385.00 | |

表 7(續) TREAT 產製跨國企業集團活動報表(2)

| Name of MNE group: | | period: | | | | | |
|----------------------|------------------------|---------------------------------------|--|----------------|------------------|---------------|--------------------|
| Table 1 data | Accumulated earnings | Number of employees | Tangible assets other than cash or equivalents | | | | |
| Whole group - totals | 29,764,359,884 | 102,461 | 17,918,634,775 | | | | |
| Ratios | Share of group profits | Pre-tax profit generated per employee | Share of group assets | Asset turnover | Return on assets | Profit margin | Effective Tax Rate |
| Whole group - ratios | 100.00% | 14,994.06 | 100.00% | 168.18% | 8.57% | 5.10% | 38.38% |
| Agnes Land | 3.77% | 12,091.34 | 2.64% | 456.09% | 12.26% | 2.69% | 27.83% |
| Dillip Land | -2.21% | -25,640.84 | 1.49% | 244.26% | -12.68% | -5.19% | -5.98% |
| Ampera Land | 23.20% | 356,495,167.00 | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 21.19% | 0.00% |
| Esam Land | 0.41% | 3,392.59 | 3.65% | 191.91% | 0.96% | 0.50% | 52.84% |
| Moro Land | 6.85% | 26,319,394.50 | 1.02% | 51.65% | 57.50% | 111.33% | 0.84% |
| Pico Land | 25.57% | 264,228.65 | 0.92% | 964.61% | 237.42% | 24.61% | 23.24% |
| Piton Land | 23.39% | 3,297,347.47 | 0.01% | 75613.27% | 34575.39% | 45.73% | 4.45% |
| Olympus Land | 5.23% | 278,766.10 | 0.17% | 6167.38% | 264.30% | 4.29% | 85.86% |
| Sharp Land | 17.27% | 23,884.42 | 4.46% | 309.06% | 33.21% | 10.75% | 21.40% |
| STATELESS | 10.28% | 157,964,636.00 | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 99.90% | 0.00% |
| Patera Land | 21.60% | 124,916.24 | 8.74% | 296.58% | 21.18% | 7.14% | 7.03% |
| Simon Land | -0.10% | -1,542,976.00 | 0.00% | 2304.52% | -7714.88% | -334.77% | -2.22% |
| Sea Land | -24.45% | -375,680,076.00 | 0.19% | 179.46% | -1086.63% | -605.51% | -0.35% |

3. 課堂討論

講師提供上表 5、6 與 7 範例後，要求學員分小組討論應如何從 TREAT 產出報表中得到可供查核之資訊並依據學員意見提出可觀察重點，討論內容如下：

(1)O 集團於 Ampera Land 集團成員稅前利潤偏高，然已繳交所得稅為零，

且於該國沒有實體雇員。具高度進行租稅規畫之潛在風險。

(2)Piton Land 為中低稅率國家，Ampera Land 集團成員向 Piton Land 支付利息，若可以找到金融交易內容，具詳細調查誘因。

(3)可觀察 O 集團於 Agnes Land 集團成員於集團中收入比率、雇員占比、關係人收入占比與利潤占比等，並與其他相似營運功能之集團成員(如 Sharp Land、Dillip Land 與 Patera Land 集團成員)相互比較，可藉此判斷 Agnes Land 營運情形是否符合常規，是否具進行租稅規畫之潛在風險。

(4)O 集團於 Ampera Land、Moro Land、Piton Land 與 Olympus Land 之集團成員關係人交易利潤偏高，可據此比較前述集團於其他指標是否符合風險指標，是否具進行租稅規畫之潛在風險。

講師最後做出結論，說明國別報告無法直接提供跨國企業集團租稅規避內容，僅得提供可能風險指標，稅務人員常須要求跨國企業集團提供更多資訊進行查核。

肆、心得與建議

一、透過國際稅務專家及各國代表獲取寶貴經驗

全球化經濟網路持續發展下，多數國家已簽訂交換國別報告之協定，意即幾乎所有合併財務報表營業收入超過 7.5 億歐元之跨國企業集團皆具提交國別報告義務。本次研討會介紹國別報告歷程、現況、實務應用與風險評估，內容詳盡且深入淺出，由主講人就其理論與實務經驗與各國學員進行討論，受邀之各國稅務專家除分享深厚知識與實務經驗，亦提供各國學員實務問題之可能解決方案，同時表示學員未來若有業務上相關問題，亦歡迎去信討論。使學員皆受惠良多。我國已簽署並生效之國別報告進行有效資訊交換國家已逐年成長(最新簽署情形可參閱自財政部網站 <https://www.mof.gov.tw/singlehtml/1529?cntId=81780>)，透過本次研討會習得之知識，期有效增進工作職能。

二、應積極派員參與 OECD 國際租稅會議，以利即時掌握國際趨勢俾利政策規劃

OECD 多年來世界各租稅管轄地(國)經濟進步之努力不遺餘力，於疫情期間亦定期舉辦線上研討會，聚集各國官員與專家，冀透過線上研討會持續維持各國代表交流與分享專業知識，促進世界經濟平衡發展之目標。建議未來無論線上或實體研討會，我國皆應積極派員參與，除可瞭解國際議題與新興趨勢外，有利於政策研議規劃，亦可有效增加我國能見度，奠定我國未來國際交流良好基礎。