

出國報告（出國類別：開會）

出席 2018 年亞太經濟合作
（APEC）提升防止稅基侵蝕及利
潤移轉（BEPS）與自動資訊交換
（AEOI）優先性研討會
會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：科長 包文凱

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核 黃燕雯

派赴國家／地區：巴布亞紐幾內亞莫士比港

出國期間：107 年 7 月 20 日至 29 日

報告日期：107 年 10 月 24 日

摘 要

巴布亞紐幾內亞國家稅務局於 2018 年 7 月 23 日至 27 日於巴布亞紐幾內亞莫士比港召開「亞太經濟合作（APEC）提升防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）與自動資訊交換（AEOI）優先性」研討會，會議目的在使 APEC 各經濟體分享 BEPS 行動計畫之執行歷程，尤其聚焦於 BEPS 最低標準。此外，討論資訊交換及共同申報準則等透明度議題，及發展中經濟體所面對之挑戰等事項。研討議題包括「BEPS 包容性架構概述及各國執行進展」、「APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 13、5、6 及 14」、「BEPS 行動計畫之移轉訂價議題」、「稅務用途資訊交換」及「數位經濟最新進展」等。

我國代表於本次會議簡報我國執行 BEPS 行動計畫 13 移轉訂價三層文據之國內法規、資訊交換進度及面臨之挑戰，透過會議汲取他國經驗，展現我國積極落實 BEPS 行動計畫最低標準之決心。

目 次

壹、會議目的.....	3
貳、會議過程.....	4
參、議題內容摘錄.....	5
一、BEPS 包容性架構概述及各國執行進展	5
二、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 13	8
三、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 6、14 及 多邊工具 (MLI)	13
四、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 5 有害租 稅慣例論壇 (FHTP)	15
五、BEPS 行動計畫之移轉訂價議題	22
六、稅務用途資訊交換—AEOI, CRS 及 EOIR	26
七、數位經濟最新進展	29
八、APEC 企業諮詢委員會 (ABAC) 報告及結語	31
肆、心得與建議.....	33
伍、附件—會議資料.....	35

壹、會議目的

亞太經濟合作(APEC)財政部長程序(FMP)2015年通過宿霧行動計畫(CAP)，包括「促進金融整合」、「致力財政改革與透明」、「強化財政彈性」、「加速基礎建設發展與融資」4大支柱及各項倡議。2016年確立CAP執行策略，分二階段執行，第一階段各經濟體於2017年初擇定1至3項倡議，於2018年底前執行；第二階段於2018年底前另擇定1至3項倡議，於2020年底前執行。我國第一階段擇定CAP倡議為「致力財政改革與透明」支柱下之「防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)」，積極推動BEPS相關工作，響應執行跨境資訊交換，包括稅務資訊自動交換(AEOI)、共同申報準則(CRS)及資訊交換個案請求(EOIR)。

2017年2月APEC財政次長暨央行副總裁會議於越南芽莊舉行，同意於2017年及2018年期間執行BEPS工作計畫，並將重點聚焦於與APEC經濟體最為關切之BEPS議題。嗣於2017年5月在越南河內舉辦「APEC之BEPS優先事項及部署研討會」，由各經濟體討論面臨之機會及挑戰，並分享採行BEPS各項措施之實務經驗。

巴布亞紐幾內亞(下稱巴紐)依據2017年10月21日於越南河內之財政部長會議聯合宣言及2018年財長程序工作計畫，以前一年越南舉辦之研討會為基礎，透過澳洲稅務局(ATO)及經濟合作暨發展組織(OECD)之協助，舉辦本次會議，藉由APEC經濟體分享BEPS最低標準之執行歷程，討論資訊交換及金融帳戶資訊自動交換(CRS)，與開發中經濟體執行資訊交換獲得之效益及面臨之挑戰等議題，為APEC經濟體執行BEPS措施提供最佳實務作法並建置執行能力；相關會議成果提報2018年10月APEC財政部長會議。

貳、會議過程

巴紐國家稅務局於 2018 年 7 月 23 日至 27 日於巴紐莫士比港召開本次「提升防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）與自動資訊交換（AEOI）優先性」研討會，會議進行方式包括專家簡報、分組會議及圓桌會議討論，討論議題包括：

- 一、BEPS 包容性架構概述及各國執行進展。
- 二、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 13。
- 三、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 6、14 及多邊工具（Mutilateral Instrument, MLI）。
- 四、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 5 有害租稅慣例論壇（Forum on Harmful Tax Practices, FHTP）。
- 五、BEPS 行動計畫之移轉訂價議題。
- 六、稅務用途資訊交換—自動交換（AEOI）、共同申報準則（CRS）及個案請求（EOIR）。
- 七、數位經濟最新進展。
- 八、企業觀點下之 BEPS 計畫。

叁、議題內容摘錄

一、BEPS 包容性架構概述及各國執行進展

(一) OECD 介紹 BEPS 行動計畫及資訊透明相關進展

1. 包容性架構 (Inclusive Framework)：2018 年 6 月於秘魯舉辦之包容性架構會議，共 100 個國家之 180 位代表參與。包容性架構 116 個成員中，OECD 成員占 30%，非屬 OECD 之 G20 成員占 7%。另由成員所在地區觀之，非洲地區 18%、亞太地區 17%、東歐中亞地區 19%、美洲地區 23%、西歐 23%，足見該架構係由全球共同參與組成。APEC 21 個經體體中 19 個經濟體加入包容性架構，得參與該架構所有會議。OECD 第 1 工作小組負責資訊交換相關事務，第 6 工作小組負責企業所得稅及 BEPS 相關議題。
2. 多邊工具 (MLI)：截至會議日止，計有 83 個租稅管轄區 (包括香港及荷蘭屬地) 簽署多邊工具，OECD 表示其中 28 個國家採納「仲裁」條款，已涵括全球 90% 之相互協議案件。
3. 全球稅收統計資料庫：該資料庫包括 80 個以上租稅管轄區之完整稅收資料，由 OECD 及各地區組織共同合作，並由歐盟提供財務支援共同建置，提供各國不同期間之稅收水準、稅收結構等相關資訊，內容包括各級政府之銷售稅、所得稅、資本利得稅、社會安全捐、不動產稅及薪資稅，並提供名目稅收、租稅負擔率及各項稅收占比等衡量指標。
4. 支援倡議：OECD 分別於 2017 年及 2018 年發起 11 個支援計畫，預期未來尚有 13 個計畫即將啟動。
 - (1) 包容性架構中有 16 個成員同意參與雙子計畫 (twinning programmes)，新成員可透過該計畫尋得其他具執行 BEPS 經驗成員之協助。
 - (2) 工具手冊：為協助開發中國家導入並執行 BEPS 行動計畫，G20 籲請 OECD、國際貨幣基金 (International Monetary Fund, IMF)、聯合國 (United Nations, UN) 及世界銀行集團 (World Bank Group, WBG) 攜手研擬各項工具手冊及相關報告，目前完成發布「低所得國家有效運用租稅優惠促進投資之選擇 (Options for Low Income

Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment) 」及「解決移轉訂價分析之可比較資料蒐尋之困境 (Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses) 」2 份手冊，研議中工具手冊如下：

工具手冊	預計發布
境外利息間接移轉	2018 年
有效運用移轉訂價文據	2018 年
租稅協定諮商	2019 年
BEPS 風險評估	2019 年
侵蝕稅基之支付	2019 年
供應鏈重組	2019 年

- (3) 無國界稅務審查 (Tax Inspectors without Borders)：由各國具豐富經驗人員加入一跨國審查小組，進行聯合審查，協助提升該國審查能力。該等審查人員需經 OECD 篩選及指派，並負保密義務。
- (4) 全球關係活動：舉辦逾 50 場以上與 BEPS 相關之多邊活動，2018 年主要透過知識分享平臺 (Knowledge Sharing Platform) 之線上資源及面對面親自指導，建立個人化之學習環境，2019 年以後將全面建立導入電子化學習。

5. 最新進展：

- (1) 透過國別報告及稅務核釋之交換提升資訊透明度

目前已有 50 個以上租稅管轄區要求跨國企業履行國別報告之申報義務，30 個以上租稅管轄區已於國內法建置完整法律架構，70 個租稅管轄區簽署國別報告主管機關協定。另有關稅務核釋交換部分，計辨識 9,000 個相關核釋，並交換 6,000 個以上核釋。

- (2) 提升價值創造與課稅之一致性

行動計畫 5 成果報告列示智慧財產權租稅優惠未構成有害租稅慣例之國家包括比利時、中國大陸、匈牙利、義大利、荷蘭、葡萄牙、瑞士及英國；廢止智慧財產權租稅優惠措施之國家有哥倫比亞及盧森堡，未來各國規劃之智慧財產權租稅優惠措施應符合標準。

各國雙邊租稅協定應包括反濫用條款並聲明協定目的不欲創造免稅機會或透過逃稅或避稅行為減少納稅義務。各國應運用多邊工具或藉由雙邊諮商更新租稅協定。

(3) 以爭端解決機制提升稅務確定性

多邊工具有助各國租稅協定符合解決跨境稅務爭議最低標準；另各國應增加處理相互協議案件人力，為相互協議程序建立明確指導原則，並就經常性跨境稅務問題達成雙邊協議。

(二) 墨西哥執行 BEPS 最低標準之最新進度

1. 行動計畫 2—混合錯配：墨西哥於 2014 年修正所得稅法，企業向關係人支付之權利金、利息及技術服務支出，如其關係人未認列相對收入，其支出扣除將不予認列。
2. 行動計畫 3—受控外國公司法則：墨西哥於 1997 年制訂受控外國公司法則，且與行動計畫 3 成果報告之建議相符。
3. 行動計畫 4—利息扣除：墨西哥刻依行動計畫 4 成果報告建議導入新規定。
4. 行動計畫 5—有害租稅慣例（最低標準）：遵守「強制自發提供」稅務核釋，積極參與有害租稅慣例論壇（FHTP）之租稅優惠制度檢視。
5. 行動計畫 6—協定濫用（最低標準）：2016 簽署加入「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（下稱多邊公約）」，將依行動計畫 6 成果報告建議條款修正現行租稅協定。
6. 行動計畫 7—常設機構：墨西哥將透過多邊公約，與協定夥伴國就修正現行租稅協定條款共同合作。
7. 行動計畫 8 至 10—移轉訂價：墨西哥將依循 OECD 移轉訂價指導原則依行動計畫 8 至 10 成果修正之內容，適用於其所得稅移轉訂價規定。
8. 行動計畫 12—揭露積極性租稅規畫：墨西哥規定納稅義務人需於稅務申報時提供特定相關交易資訊。
9. 行動計畫 13—國別報告（最低標準）：自 2016 年度起，於所得稅法規定納稅義務人需送交集團主檔、本國事業及國別報告。
10. 行動計畫 14—爭端解決（最低標準）：將依本項計畫建議條款，透過多

邊工具修正現行租稅協定。

11. 行動計畫 15—多邊工具：於 2017 年 6 月簽署多邊公約，已送請國會審議。

二、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 13

(一) OECD 專家介紹行動計畫 13 國別報告最新進展

1. 移轉訂價文據制度綜覽

- (1) BEPS 行動計畫 13 之移轉訂價文據架構包括集團主檔報告 (Master File)、本國事業報告 (Local File) 及國別報告 (Country-by-Country Report, CbCR)。集團主檔報告包括跨國企業集團之背景資訊；本國事業報告為當地納稅義務人重大受控交易之移轉訂價分析；國別報告內容包括跨國企業集團收入、所得、所得稅等於全球之配置及該集團於各地之經濟活動。
- (2) 自 2016 年 1 月 1 日起，跨國企業集團前一年度合併收入總額超過 7.5 億歐元者，應申報國別報告。各國稅捐機關使用國別報資訊應符合保密性、一致性及妥適性。
- (3) 國別報告主要申報原則係由跨國企業集團最終母公司向其租稅管轄區申報，再由各國透過政府間資訊自動交換機制分享國別報告資訊。

2. 最低標準之執行

各國執行國別報告最低標準需完備國內法制、建置資訊系統及落實保密與資料保護 (Confidentiality and Data Safeguards)，並適當及有效使用國別報告資訊，OECD 持續發布國別報告施行指導原則及同儕檢視成果報告，俾利各國施行國別報告申報及交換機制。

3. 目前進度

目前計 60 個以上租稅管轄區完成國別報告主要立法程序，60 個以上租稅管轄區簽署逾 1,500 個生效雙邊國際法據以執行資訊交換，承諾進行國別報告自動交換，70 個租稅管轄區已簽署國別報告主管機關協定，包括澳洲、加拿大、智利、中國大陸、印尼、日本、韓國、馬來西亞、墨西哥、紐西蘭、俄羅斯及新加坡等 12 個 APEC 經濟體。國別報告

第一次交換於 2018 年 6 月開始進行。

4. 未來進展

- (1) 依 OECD 規劃同儕檢視時程，2017 至 2018 年度檢視範圍包括國內法制、部分資訊交換網絡及部分資訊保密與妥適使用之情形；2018 至 2019 年度檢視資訊交換架構、第一次國別報告交換之回饋及資訊保密與妥適使用情形；2019 至 2020 年度就所有事項進行全面性檢視，並於 2020 年度檢討最低標準。
- (2) 第一階段同儕檢視報告於 2018 年 5 月 23 日發布，該報告就截至 2018 年 1 月之 95 個包容性架構成員國內法制及行政措施執行狀況進行全面審視，檢視結果大致與 OECD 建議一致，一定規模以上之跨國企業集團均負國別報告申報義務。另該報告指出有關國別報告之當地國申報規定 (local filing) 及缺乏確保妥適使用資訊措施等部分事項，將持續監控並於第二階段同儕檢視進行審查。
- (3) 開發中國家面臨同儕檢視之挑戰包括研擬國內法令、完善資訊交換機制及確保符合資訊保密與妥適使用條件。該等國家可向 OECD 請求研擬法令之協助，並透過稅務資訊透明及交換全球論壇 (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, 下稱全球論壇) 進行「保密及資料保護」檢視。此外，OECD 提供國內立法及國別報告主管機關協定範本、國別報告施行指導原則及手冊等，均為實用之工具。
- (4) 第二階段同儕檢視自 2018 年 4 月開始，透過國別報告小組 3 回合認許後，預計於 2019 年 3 月至 4 月完成，同年 6 月通過包容性架構之承認。

5. 小結

OECD 包容性架構刻就各成員執行國別報告自動交換情形分階段進行同儕檢視，檢視情形顯示包容性架構成員導入 BEPS 行動計畫 13 國別報告最常面臨問題，包括「建立國內法律制度」、「國內申報資訊平臺使用與維護」及「相關資訊之安全與保密」，各成員亦關切締約他方依自動交換取得國別報告「如何使用」、「是否嚴守保密」及「是否一致

性」等議題。OECD 代表說明前揭檢視結果及各國意見將作為 OECD 包容性架構於 2020 年修正國別報告規定之依據。

(二) APEC 經濟體執行情形

1. 印尼

印尼代表說明其國別報告制度係依 OECD 立法範本訂定，透過修正所得稅法增訂移轉訂價三層文據架構。按其目前法律規定，跨國企業集團成員應於每年 4 月申報所得稅時，併同執行國別報告揭露規定，並於年底送交國別報告，且訂有「當地國申報 (local filing)」機制。印尼目前僅接受以網路方式辦理國別報告申報，不接受紙本申報。另前揭跨國企業集團國別報告申報規定亦得適用於印尼國內企業集團，即當地企業集團前一年度收入總額達跨國企業集團申報國別報告門檻者，需向國稅局提交國別報告，俾使跨國企業集團與本地企業集團處於公平競爭地位。

印尼目前與 52 個租稅管轄區簽署符合規定之主管機關協定 (QCAA)，其中 43 個於 2016 年生效，6 個於 2017 年生效，3 個於 2018 年生效，且已完成通用傳送系統 (CTS) 測試，完成國別報告交換之準備工作。截至 2018 年 7 月 5 日止，已將國別報告交換至 31 個租稅管轄區，並自 25 個租稅管轄區取得國別報告資訊。

有關同儕檢視結果，印尼之國內立法架構已通過檢視，OECD 未提出任何建議。惟印尼表示，有關國別報告之執行仍有電子系統難以配合、納稅義務人遵循成本偏高及當地國申報規定可能發生租稅管轄區無法取得一定規模跨國企業集團國別報告之漏洞等未來應解決之議題。

2. 墨西哥

2016 年修正所得稅法增訂移轉訂價三層文據架構規定，國別報告內容及申報規定與 OECD 立法範本大致相符。

3. 巴紐

2016 年依 OECD 立法範本修正所得稅法，增訂移轉訂價三層文據架構規定。巴國代表說明現階段尚未加入簽署多邊稅務行政互助公約，由於目前生效 12 個避免雙重課稅協定，爰依 OECD 當地國申報規定，僅該

12 個協定夥伴國跨國企業集團位於該國境內之集團成員，需依規定進行國別報告揭露，目前已取得 83 份 2017 年度國別報告揭露通知，該等集團成員將於規定期限送交國別報告。另巴國代表表達於 2020 年簽署多邊稅務行政互助公約之意願，俾擴大國別報告自動交換範圍，符合 OECD 行動計畫及包容性架構之最低標準。

4. 秘魯

秘魯移轉訂價制度建立於 2001 年，嗣於 2016 年 12 月 31 日依 OECD 立法範本增訂移轉訂價三層文據架構規定，於 2017 至 2018 年間發布多項施行規定，自 2017 年開始施行國別報告規定。依據該國規定，正確申報移轉訂價文據（例如國別報告）為納稅義務人責任，未依規定申報、逾期申報或申報不實資訊者，將處以重罰。為利國別報告制度之推動，刻進行稅捐稽徵人員訓練，使其瞭解並嚴守取得其他國家自動交換國別報告之使用規定。

5. 我國

簡報內容詳「伍、附件－會議資料」。

6. 澳洲

- (1) 2015 年 12 月 11 日於國內法增訂移轉訂價三層文據規定，自 2016 年 1 月 1 日施行，要求大型跨國企業集團（全球年度合併收入大於澳幣 10 億元）應於會計年度終了日 12 個月內依式申報移轉訂價三層文據。國別報告將與協定夥伴國進行自動交換，集團主檔報告及本國事業報告將依協定夥伴國資訊交換個案請求程序提供。
- (2) 澳洲於 2016 至 2017 年間執行先期規劃，包括設計申報、儲存資料及國別報告申報系統；研擬完整之行政執行指導準則；訂定集團主檔報告及本國事業報告申報規定；為確保資料有效運用於移轉訂價風險評估，規劃執行措施。前開規劃有效減輕納稅義務人遵循成本。
- (3) 澳洲稅務局於 2017 年 7 月 25 日收到第一份移轉訂價文據為境內跨國企業集團申報之本國事業報告，2017 年 9 月 29 日收到第一份由境外跨國企業集團申報之國別報告。截至 2017 年 8 月 15 日，計收到 293 個納稅義務人申報之本國事業報告；至 2017 年 12 月止，完

成部分內部員工訓練，另申報截止日為 2017 年 12 月 31 日之企業得延至 2018 年 2 月中旬申報。2018 年開始進行 CTS 測試及上線作業，同年 6 月完成國別報告交換之 CTS 測試並環境建置。

- (4) 為確保稅務機關妥適使用國別報告，澳洲稅務局於 2018 年 3 月規劃相關作業程序，規範可取得國別報告資訊之人員，並訂定關於適當使用國別報告資料之書面方針，稅務人員需通過評估程序及其上級核准，方可取得國別報告資料。
- (5) 澳洲稅務局發現，雖然部分跨國企業集團試圖自行開發國別報告申報軟體，惟考量國別報告之資料量及複雜度，多數跨國企業集團決定使用外部軟體公司提供之系統。另該局認為，有效之罰則規定有利於跨國企業認真履行國別報告申報義務，且政府需投入大量資訊系統投資，需優先處理並依規劃時程建置。該局發布之準則可解決 95%疑義，惟剩餘 5%議題耗費大量時間處理。
- (6) 澳洲稅務局分析首年取得國別報告，約 86%屬曆年制，主要營運地為亞洲、北美及歐洲，澳洲營收占大型跨國企業全球收入 2%，但損失占 21%；其資產占 4%，員工占 2%。就集團成員數量而言，由中國大陸及澳洲企業排名領先，60%澳洲企業之營運活動有 25%為休業、20%為持有股份或其他權益工具、15%為其他。

(三) 分組討論

依與會經濟體分為 3 組，第 1 組包括墨西哥、巴紐、越南、泰國；第 2 組包括智利、馬來西亞、印尼、我國；第 3 組包括澳洲、中國大陸、秘魯、新加坡，討論議題及結論如下：

1. 各經濟體確保國別報告正確使用之措施為何？

透過學習其他國家經驗及國際組織之協助，與納稅義務人建立良好溝通管道，並落實內部訓練計畫，確保稅捐稽徵機關人員瞭解正確使用國別報告資訊。

2. 執行國別報告相關要求面臨之挑戰為何？

考量國別報告避風港以集團合併收入總額為衡量標準，稅捐稽徵機關難以掌握納稅義務人遵循情形，可能需配合資訊交換個案請求機制及

處罰規定共同執行。另納稅義務人需要更多時間充分瞭解及準備國別報告，以遵循申報義務。此外，如何分析國別報告資料，以有效使用國別報告資訊，亦為部分經濟體感到困難之處。

3. 如何使用國別報告資訊，以發揮最大效益？

可利用指標分析國別報告內容，篩選具移轉訂價及 BEPS 相關風險之集團成員，展開調查，以提升查核效率。依 BEPS 行動計畫 13 之建議，適當使用國別報告資訊，以保障納稅義務人權益。

三、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 6、14 及多邊工具 (Multilateral Instrument, MLI)

(一) OECD 專家說明

有關 BEPS 行動計畫 6、14 最低標準之落實，係透過 OECD 包容性架構對成員提出問卷，由其自行填答落實情形，送交其他成員檢視並提供意見或建議。OECD 將依問卷填答情形及同儕檢視結果，就多數成員反應或面臨之問題發布指導原則，據以作為未來修正最低標準之參考。

有關 OECD 按 BEPS 行動計畫 15 結論發布「多邊公約」，截至會議當日有 83 個租稅管轄區簽署，影響全球 1,300 餘個雙邊租稅協定內容。所有加入簽署租稅管轄區均同意依多邊公約增訂或更新前揭雙邊租稅協定之前言、主要目的測試條款、相互協議程序條款，俾符合 BEPS 行動計畫 6、14 最低標準。至有關相互協議程序之仲裁條款（非最低標準）部分，計有 28 個租稅管轄區於多邊公約中表達「選擇」將仲裁納入爭端解決機制，其中 7 個租稅管轄區選擇「獨立仲裁機制²」（例如日本），其餘選擇「棒球賽局機制³」，以落實相互協議。

(二) APEC 經濟體執行進度

1. 澳洲

(1) 簽署生效租稅協定均納入多邊公約適用對象⁴，2017 年 6 月 7 日簽署

² 仲裁結果不侷限於締約雙方主管機關意見。

³ 仲裁結果自締約雙方主管機關意見擇一適用。

⁴ 澳洲因與德國租稅協定近期方修約更新並納入 BEPS 建議措施，爰未納入適用多邊公約對象。

多邊公約，於 2018 年 3 月 8 日送交國會，預計於 2018 年 9 月通過審查。多邊公約生效後，澳方將製作合併多邊公約規定之更新雙邊租稅協定，使納稅義務人瞭解雙邊租稅協定依多邊公約取代或更新情形，以利適用。

- (2) BEPS 行動計畫 14 相互協議程序案件應於 2 年內達成協議之最低標準部分，因涉及協定夥伴國之立場及其回應情形（非操之在己），澳洲認為具無法落實之風險。
- (3) 有關相互協議程序與國內法之關係部分，澳洲主張納稅義務人跨境租稅爭議案件得申請國內救濟程序，亦得同時依租稅協定提出相互協議程序。兩者優先性將視個案案情，得暫停相互協議程序等待國內救濟程序結果（例如行政法院判決），作為澳方與締約他方主管機關諮商立場；或先與締約他方主管機關達成相互協議俾提供國內救濟程序參考。
- (4) 澳洲建議 OECD 應就「主要目的測試」、「仲裁」及「如何製作透過多邊公約更新租稅協定之合併內容」發布指導原則，以利各國執行。

2. 智利

2017 年 6 月 7 日簽署多邊公約，納入 29 個雙邊租稅協定（目前簽署生效雙邊租稅協定 34 個），多邊公約將於近期送請國會審議。

3. 新加坡

- (1) 新加坡將 68 個雙邊租稅協定（簽署生效雙邊租稅協定 82 個）納入多邊公約適用對象，未納入者刻進行修約諮商或具特殊情形。為完成行動計畫 6、14 最低標準，新加坡加入多邊公約，並於多邊公約中表達選擇將「仲裁」條款增訂於 68 個雙邊租稅協定意願，期確實解決跨境交易課稅爭議，提升租稅安定性，目前僅 21 個雙邊租稅協定新增「仲裁」（該等協定之締約他方亦簽署多邊公約並表達選擇納入仲裁）。
- (2) 新加坡代表就仲裁條款進一步解釋，OECD 擬訂 BEPS 行動計畫 14 最低標準時，OECD 經濟體多數表達將仲裁納入最低標準期待，惟經其他國家表達疑慮及困難情形後作罷，未於 BEPS 行動計畫 14 最終報

告研提仲裁建議條文；嗣多邊公約仲裁條款係由 BEPS 行動計畫 15 多邊公約小組構思研擬。

- (3) 新加坡代表補充，OECD 包容性架構進行同儕檢視之目的，係期望該架構成員公開表達承諾遵守最低標準，鼓勵自我評估執行情形，爰現階段未將自我評估交其他成員檢視評價，惟 OECD 規劃於 2020 年後進行調整。

四、APEC 經濟體實施 BEPS 最低標準之最新進展—行動計畫 5 有害租稅慣例論壇 (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP)

(一) OECD 專家介紹有害租稅慣例論壇 (FHTP)

1. 背景

FHTP 負責監督並呼籲各國改善有害租稅制度，以營造公平之競爭環境。1998 年 OECD 之 Harmful Tax Competition 報告訂定構成有害租稅制度及租稅庇護所 (tax haven) 之要件，建立 FHTP。該論壇於 2000 年檢視 47 項租稅優惠制度，列示 35 個租稅庇護所，創建「稅務資訊透明及交換全球論壇」。2001 至 2002 年期間，該論壇發布不合作國家名單，提供稅務資訊交換協定範本，嗣於 2004 年發布指導原則，及重新檢視有害租稅制度，於 2006 年完成檢視，全球論壇亦對各國執行資訊交換進行審視。考量 1998 年報告所列問題未見具體改善，2013 年 BEPS 行動計畫以改進有害租稅慣例為目標，於 2015 年提出行動計畫 5 成果報告。2017 年檢視 164 項租稅優惠制度並發布進度報告，2018 年持續就前一年 164 項租稅優惠制度檢視，進行更多審查，並監督包容性架構成員之透明度架構檢視。

2. 行動計畫 5 之最低標準

- (1) 「租稅優惠制度」：包括智慧財產、營運總部、配銷服務中心、融資租賃、基金管理、銀行保險業、航運業、控股公司等其他租稅優惠制度均要求具實質性活動及智慧財產制度之關聯法。

- ① 判斷是否構成有害租稅制度，首先確認該制度是否屬於 FHTP 檢視範圍，即針對易於區域間移動之活動（如金融、其他服務活動，

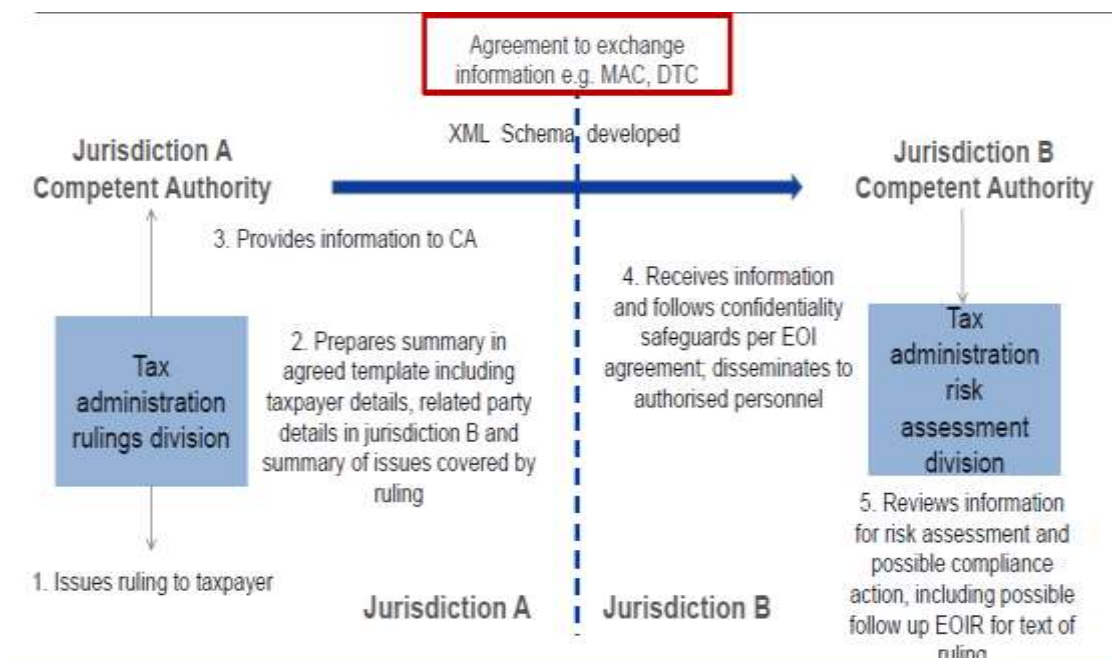
包含無形資產) 所生之所得提供租稅優惠，再考量是否構成潛在租稅優惠制度之主要因素(主要為免稅或低稅率、藩籬制度、缺乏透明度、無資訊交換或實質性活動)，最終衡量該制度之經濟效果，以決定該制度是否具實質有害性。

②符合實質性活動要求之租稅優惠制度，其租稅利益僅涵蓋創造核心業務所得之範圍，且發生足夠之營運支出及擁有足量之全職員工，租稅管轄區應確實執行監督，如未符合實質性活動要求，應否准適用租稅優惠。

③截至 2018 年 5 月，FHTP 檢視之 175 項租稅制度中，僅有 3 項構成有害、1 項構成潛在有害、81 項刻正刪除或修正中，其餘則已廢除、已修正、未構成有害或不在 FHTP 範圍內。

(2) 「透明度」：自 2016 年起應依資訊交換自發提供 (Spontaneous exchange) 租稅優惠、預先訂價協議、單邊向下調整課稅所得、常設機構及關係人導管等 5 大類型稅務諮詢意見或核定資訊(下稱核釋)。

①稅務核釋自發提供流程釋例



依據上表，A 租稅管轄區為依資訊交換自發提供稅務核釋資訊之租稅管轄區，B 租稅管轄區則為取得該資訊之租稅管轄區，

相關執行步驟說明如下：

步驟 1：A 租稅管轄區稅捐機關核發稅務核釋予納稅義務人。

步驟 2：A 租稅管轄區核發稅務核釋稅捐機關依式就該稅務核釋內容彙整填具（揭露包括涉 B 租稅管轄區納稅義務人或有關之人資訊，及該核釋內容綜覽）。

步驟 3：A 租稅管轄區核發稅務核釋稅捐機關將前揭資訊提供 A 租稅管轄區租稅協定主管機關（A 租稅管轄區 CA）；A 租稅管轄區 CA 依多邊稅務行政互助公約（MAAC 或 MAC）、避免雙重課稅協定（DTA）等國際法據（International Instrument）資訊交換，將已依 OECD XML 格式轉換之資訊自發提供 B 租稅管轄區租稅協定主管機關（B 租稅管轄區 CA）。

步驟 4：B 租稅管轄區 CA 受理前揭自發提供案件所取得之資訊，應遵守國際法據保密及資料保護規定，且僅得揭露予所訂人員，例如 B 租稅管轄區稅務機關之風險評估部門。

步驟 5：B 租稅管轄區稅務機關風險評估部門就取得資訊所涉稅務風險及遵從情形進行檢視，倘認有必要，得另依資訊交換個案請求該項稅務核釋。

②透明架構新成員執行計畫

- 確認事實：已發布核釋是否符合應自發提供範圍？未來是否發布符合應自發提供範圍之稅務核釋？
- 人員訓練：要求稅務人員辨識符合應自發提供範圍之舊核釋並標註符合應自發提供範圍之新核釋，由資訊交換主管機關執行自發提供核釋作業及後續之資訊交換個案請求。
- 同儕檢視：2017 年度全面檢視舊核釋並辨識符合應自發提供範圍者，稅務核釋實務及保密法律與實務是否有任何改變？
- 資訊交換：是否具備執行資訊交換自發提供之法律依據？是否使

用 OECD 之範本文件或 XML 格式進行資訊交換？

- 資訊使用：與納稅義務利害關係人溝通，並考量如何將資訊交換取得之核釋使用於風險評估作業。

3. 同儕檢視過程

- (1) 租稅優惠制度檢視：2017 年 3 月檢視營運總部及融資與租賃租稅優惠制度；2017 年 5 月檢視銀行保險業及配銷與服務中心租稅優惠制度；2017 年 7 月檢視包容性架構新成員之智慧財產租稅優惠，於 2017 年 9 月完成檢視報告，並於 2018 年就基金管理、控股公司、航運及其他租稅優惠制度進行檢視。
- (2) 透明架構檢視：所有包容性架構成員將按年進行審查，2017 年度就 OECD 及 G20 成員之稅務核釋資訊交換進行第一階段檢視；2018 年度就包容性架構成員之稅務核釋資訊交換進行第二階段檢視，並更新 OECD 及 G20 成員之進展；2019 年檢視開發中租稅管轄區之核釋資訊交換；2020 年更新所有成員之核釋資訊交換審查結果。

第一份年度同儕檢視報告於 2017 年發布，內容涵蓋 44 個租稅管轄區於 2016 年度之核釋資訊交換執行情形，計檢視 11,000 個以上之核釋，共提出 49 項建議，包括交換期限、確認應自發提供之對象及智慧財產租稅優惠等一般性建議。

2018 年度第二次檢視針對 96 個租稅管轄區進行，包括監督 2017 年檢視之租稅管轄區對第一份檢視報告所提之因應策略。2018 年度已有 17,000 個以上之稅務核釋經確認並於包容性架構成員間進行資訊交換，考量一個核釋可能提供予一個以上之租稅管轄區，意謂核釋資訊交換之數量將遠遠超過 17,000 個。

4. 下一階段重要事項

即將於 2018 年 10 月舉辦之 FHTP 會議，將對「刻刪除或修正中」之 81 項租稅優惠制度重新審視，確認該等制度已於 2018 年 10 月或最遲於該年底完成修正，將檢視新發布及包容性架構新成員之租稅優惠制度，並核准應自發提供稅務核釋之同儕檢視報告。此外，除租稅優惠檢視範圍外（歐盟將製造活動納入租稅優惠檢視範圍），歐盟原則上依循 FHTP

結果，預計於 2019 年 1 月參考 FHTP 結果更新有害租稅制度名單。

(二) APEC 經濟體執行進度

1. 澳洲

(1) 稅務核釋資訊交換時限

①2010 年 1 月 1 日以後發布且於 2014 年 1 月 1 日仍有效之舊核釋，於 2016 年 12 月 31 日前自發提供予涉及 BEPS 風險之租稅管轄區；於 2017 年 12 月 31 日前自發提供予 2016 年之 BEPS 包容性架構成員；於 2018 年 12 月 31 日前自發提供予非 G20 及非屬金融中心之開發中經濟體。

②2016 年 4 月 1 日以後發布之新核釋，最遲應於主管機關取得該核釋 3 個月內進行資訊交換。

③由各租稅管轄區收受之境內核釋，將依各轄區施行日期而定。

(2) 辨識舊核釋之方法

①成立涵蓋資料處理及資訊交換專家之跨領域團隊。

②決定符合應交換範圍之核釋類型。

③辨識所有已發布舊核釋之內容及時間。

④訂定篩選應交換核釋之規則，按各類型核釋建立關鍵字並據以作為資料採掘分析之參數，於必要時進行人工測試及修正改進分析規則。

⑤為舊核釋之辨識及交換開發 XML 格式。

(3) 決定應自發提供之核釋類型

首先建立所有稅務諮詢意見及核定案件之完整清單，刪除不具法律或行政約束力者、非適用於特定納稅義務人者（如一般或公開核釋）、未來所得查核不適用之協議、非屬納稅義務人尋求建議者，最終決定應交換之核釋類型包括租稅優惠制度、跨境單邊預先訂價協議及任何涵蓋移轉訂價之跨境單邊稅務核釋（如預先核釋）、常設機構核釋及關係人導管等核釋。

(4) 辨識新核釋

為使發布核釋之負責單位確實瞭解應交換之核釋態樣，依 BEPS

行動計畫 5 成果報告，研擬相關指導作業資料，並為該等單位人員進行相關訓練。另執行特定內部溝通策略，包括內部網頁連結參考資料及主要聯絡人資訊，稅務核釋案件處理人員應於結案後於案件管理系統建置案件資訊。

(5) 資訊交換法據及行政措施

稅務核釋自發提供對象僅包括與澳洲簽署全面性租稅協定之締約國或簽署 OECD 多邊稅務行政互助公約 (MAAC) 之成員，不包括僅簽署稅務資訊交換協定 (Tax Information Exchange Agreement) 或無資訊交換條款之簡要租稅協定。無需就符合應自發提供稅務核釋通知納稅義務人，惟澳洲將通知其境內企業。另將基於互惠原則於其他租稅管轄區進行稅務核釋資訊交換。

(6) 應自發提供資訊

稅務核釋自發提供內容包括核釋之簡述及部分基本資訊，如另一方稅務機關要求進一步資訊，將依其請求提供完整核釋內容。核釋自發提供之對象包括核釋涵蓋之最終母公司、母公司及所有關係人之居住地國。

(7) FHTP 租稅優惠制度檢視結果

澳洲積極參與 FHTP 審查，特別關注亞太地區之租稅優惠制度，並由稅務局及其他相關領域專家共同接受 2 項優惠機制之審視。

2. 馬來西亞

共 18 項租稅優惠制度受到審查，其中 4 項未構成有害或已廢止，14 項將進行修正（包括 2 項融資及租賃優惠及 2 項銀行及保險優惠），並承諾於 2018 年底前修正所有租稅優惠制度。對馬來西亞而言，兼顧國際一致性標準及確保課稅權益為其所面臨之挑戰，祖父條款 (Grandfather clause) 適用期間僅截至 2021 年為止。

3. 泰國

泰國係 2016 年 6 月 1 日加入包容性架構，其受到 FHTP 檢視之租稅優惠制度包括國際金融 (International Banking Facility)、區域營運總部 (Regional Operating Headquarters)、國際營運總部 (International

Headquarters)、國際貿易中心(International Trading Centre)及融資中心(Treasury Centre)等5項,檢視重點在於是否符合「藩籬制度」及是否具實質性活動。其中國際金融租稅優惠於2018年6月廢止,區域營運總部、國際貿易中心及融資中心租稅優惠刻廢止中,國際營運總部中有關智慧財產權利金所得租稅優惠於2018年6月20日完成修正,相關租稅優惠僅適用於泰國境內從事研發活動產生之權利金所得。另有關稅務核釋交換部分,泰國目前並無符合應自發提供之稅務核釋。

4. 越南

越南於2017年6月成為包容性架構成員,針對歐盟稅務不合作名單檢視工作,於2017年12月提出承諾信函。越南分別於2017年10月及2018年2月舉辦研討會,2018年4月於FHTP會議就越南之租稅優惠制度進行第一次討論,並於同年10月之FHTP會議進行第二次討論。

討論結果,符合FHTP之租稅優惠制度如下:

- (1) 經濟特區及弱勢地區租稅優惠: 考量該項制度對於特定地區從事與產品生產無關之獨立服務提供租稅優惠, FHTP 理事會建議相關法規應要求實質性活動(如全職員工人數、營運支出金額及建立遵循監督機制)。
- (2) 智慧財產租稅優惠: 考量該項制度對於將軟體產製及技術活動移轉至弱勢地區所享受之租稅優惠, 不符合行動計畫5提出之關連法, FHTP 理事會建議應採用關連法計算適用租稅優惠金額、刪除上開2項所得享有之租稅優惠, 或僅限於越南當地產生之智慧財產得適用租稅優惠。

對越南而言, 得享受租稅優惠之受益人資格係規範於其他法律(投資法、高科技法及科學技術法等), 修法內容及過程需獲得其他部會之協助, 因資料蒐集費時且困難, 各部會對於修正內容往往難以達成共識。有關實質性活動要件部分, 仍需要指導準則明確說明適當之全職員工人數、不同產業適當之營業費用金額、納稅義務人之規模及營運所在地等之判斷原則, 另開發中經濟體採行關連法規劃智慧財產租稅優惠時, 建議應保留計算關連比率之彈性。

(三) 分組討論

依與會經濟體分為 3 組，第 1 組包括澳洲、越南、印尼及墨西哥；第 2 組包括馬來西亞、智利、中國大陸及巴紐；第 3 組包括泰國、秘魯、新加坡及我國，討論議題及結論如下：

1. 各經濟體是否可辨識潛在有害租稅制度並予以解決？

依 OECD 規範要件逐步進行審查，並修正或廢除確實構成有害租稅慣例之措施。新加坡代表說明該國多數構成有害租稅慣例之措施均已廢止，我國亦表示刻對於 1 項構成潛在有害租稅制度之措施進行修正。

2. 如何辨識過去及未來應進行資訊交換之稅務核釋？

部分國家表示 OECD 雖提供應自發提供之稅務核釋類型，惟考量各國稅務行政運作方式罔異，辨識應自發提供之稅務核釋具高度困難度，仍需更多指導原則補充細節說明，俾利各國適用。另部分國家表示，可透過稅務核釋資料庫之建置及分析篩選應自發提供之核釋。新加坡代表說明，該國係要求納稅義務人於申請稅務核釋時填具 OECD 提供之簡表範本，俾供進行資訊交換作業。

3. 如何分析並使用自發提供所取得之各項資訊？

除使用於移轉訂價風險及其他高度稅務風險評估，亦將相關資訊分享予資訊關係人之審查人員，俾供其進行稅務查核。

五、BEPS 行動計畫之移轉訂價議題

(一) OECD 專家介紹移轉訂價指導原則 (Transfer Pricing Guidelines)

1. BEPS 及移轉訂價

移轉訂價制度旨在確保移轉訂價結果與創造價值一致，現行國際移轉訂價法則可能遭到誤用，部分隱含無形資產之交易透過契約形式配置風險（及承擔該風險應獲得之利潤）及不具商業合理性之交易配置利潤等高度風險項目，使利潤配置不符合價值創造，致侵蝕各國稅基。

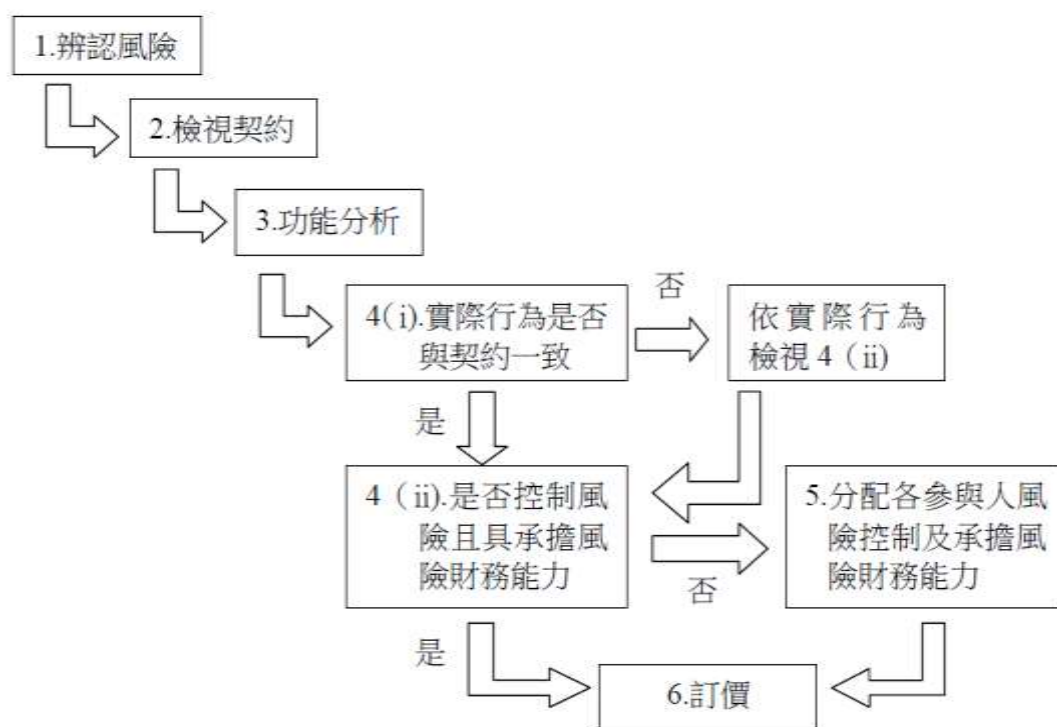
OECD 配合 BEPS 行動計畫成果修正移轉訂價指導原則如下：

項目	移轉訂價指導原則	BEPS 行動計畫
常規交易原則之適用原則	第一章	8-10

大宗物品交易	第二章	8-10
利潤分割法	—	8-10
移轉訂價文據及國別報告	第五章	13
無形資產	第六章	8-10
集團內部低附加價值服務	第七章	8-10
成本貢獻協議	第八章	8-10

2. 常規交易原則之適用

移轉訂價分析中，風險之承擔經常影響損益之發生，承擔高風險預期獲取高報酬，考量承擔風險之高低將影響潛在獲利能力，OECD 為移轉訂價分析增加風險之辨識及配置原則，並提供風險分析架構。



風險承擔之要件包括「風險控制」及「承擔風險之財務能力」，其中「風險控制」2 項要素包括是否決定接受、拒絕或減輕具風險商機且具決策能力，是否決定回應或減輕風險且具決策能力。「承擔風險之財務能力」係指對接受、終止及減輕風險具資金提供能力，且可承擔風險實現結果。

此外，當受控交易契約約定事項與獨立企業於可比較情況下採取之

商業常情存在重大差異，且以獲取租稅利益為唯一目的，稅務機關可否認（disregard）該受控交易或重新定性該受控交易（re-characterisation）。

3. 無形資產

(1) 定義：非屬實體或金融資產、可被擁有或控制並於商業活動中使用、可比較獨立企業間使用或移轉該資產會支付之對價，但當地市場條件特徵（如天氣及市場結構）、集團綜效等，因無法被個別企業擁有或控制，非屬無形資產。

(2) 衡量方式：無形資產法定所有權為移轉訂價分析之起始點，惟僅擁有無形資產所有權不表示可享受無形資產最終全部利潤，考量執行涉及無形資產之發展、提升、維護、保護及利用（DEMPE）相關功能（或承擔風險及使用資產）之關係企業均對無形資產之價值創造具一定貢獻，爰所有權人應對該等關係人提供合理補償。

(3) 無形資產交易類型

包括無形資產之移轉及無形資產之使用，其中無形資產之移轉包括無形資產之銷售及其他具相同經濟效果之交易，及無形資產之授權及其他移轉無形資產部分利益之交易。

(4) 移轉訂價方法

最常使用之方法包括可比較未受控交易法（CUT）、利潤分割法（PSM）及估價技術等。

4. 集團內部服務

(1) 判斷是否提供集團內部服務

考量集團內部服務對接受服務之成員應具商業經濟價值，可採用受益測試判斷是否確實提供服務：獨立企業於可比較情況下是否願意對另一獨立企業提供相同服務支付對價？獨立企業於可比較情況下是否傾向自行執行該項活動？股東活動、重複性活動及附帶利益之活動非屬集團內部服務，服務提供者不得計收費用。

(2) 決定集團內部服務之常規交易價格

依 OECD 移轉訂價指導原則第二章及第三章規定之方法，包括可

比較未受控價格法（CUP）、成本加價法（Cost Plus Method）及交易淨利潤法（TNMM），評估常規交易價格。

（二）APEC 經濟體移轉訂價實務—中國大陸

1. 移轉訂價文據（行動計畫 13）

2016 年第 42 號公告規範同期資料（包括主體文檔、本地文檔及特殊事項文檔）及國別報告之內容及申報規定。

- （1）國別報告（CbC Report）：跨國企業集團收入總額超過 55 億人民幣（約 8.25 億元美金）之最終母公司及被集團指定之報送企業，負國別報告送交義務。
- （2）主體文檔（Master File）：企業有跨境受控交易且集團最終母公司已備妥主體文檔，或年度受控交易總額超過 10 億人民幣者，應於集團最終母公司年度終了日起 12 個月內準備主體文檔，並自稅務機關要求之日起 30 日內提供。
- （3）本地文檔（Local File）：企業有形資產移轉受控交易金額超過 2 億人民幣、金融資產移轉受控交易金額超過 1 億人民幣、無形資產所有權移轉受控交易金額超過 1 億人民幣或其他受控交易金額超過 4,000 萬人民幣者，應於受控交易發生年度次年 6 月 30 日前準備本地文檔，並自稅務機關要求之日起 30 日內提供。
- （4）特殊事項文檔：包括成本分攤協議及資本弱化特事項文檔，企業應於受控交易發生年度次年 6 月 30 日前準備本地文檔，並自稅務機關要求之日起 30 日內提供。

2. 移轉訂價主要議題（行動計畫 8 至 10）

- （1）無形資產：定義較 OECD 更寬廣，尚包括價值創造之補償。主張於 DEMPE 功能外再加上「P」意即無形資產之行銷（例如必勝客於中國大陸投入大量廣告，因而提升其商標無形資產之價值）。
- （2）地域特殊優勢（Local Special Advantages, LSAs）：意旨由特定地區之資產、資源、政府產業政策及優惠措施等產生之優勢。「關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告（2016 年第 42 號公告）」第 14 條第 3 項第 4 款及「特別納稅調查調整及相互協商程

式管理辦法（2017 年第 6 號公告）」第 15 條第 4 項均定明，衡量移轉訂價影響因素及可比較程度分析，應考量各項地域特殊優勢。OECD 移轉訂價指導原則及聯合國範本亦認可移轉訂價之無形資產分析宜特別考量成本節省(Cost Saving)、市場溢價(Market Premium)等地域特殊因素對價格之影響。新加坡代表於會中提出另一種觀點，當可比較對象與受測個體為同一國家時，應無另外考量地域特殊優勢之必要性，亦即僅在使用國外可比較對象（foreign comparables）情況下，方需將該項因素納入考量。

(3) 集團內部服務：企業支付跨國集團服務費用得否認列，需通過受益性測試、必要性測試、重複性測試、價值創造測試、補償性測試和真實性測試 6 項測試，稅務機關得就支付非受益性勞務之價款、融資上市活動產生之附帶利益支付之權利金、向未執行功能、未承擔風險及無實質性活動之關係人支付費用、支付受益性勞務費用不符常規者，進行特別調整。其中「非受益性勞務」包括：

- ①已購買或自行執行之勞務；
- ②為保障直接或者間接投資人之投資利益而執行之控制、管理及監督等活動；
- ③非針對特定人所提供，僅因附屬於企業集團而獲得額外收益之勞務活動；
- ④已於其他受控交易中支付費用之勞務活動；
- ⑤與勞務接受方執行之功能及承擔之風險無關，或者不符合其經營需要之勞務活動。

六、稅務用途資訊交換—AEOI, CRS 及 EOIR

(一) OECD 及亞洲開發銀行 (ADB) 專家介紹

1. 「稅務資訊透明及交換全球論壇」於 2009 年改組迄今已有 153 個租稅管轄區加入，建立資訊交換個案請求及金融帳戶資訊自動交換之國際新資訊透明標準，並透過成員間同儕檢視及評鑑落實。成員同儕檢視包括兩階段，第一階段檢視執行資訊交換法律架構；第二階段檢視執行資訊交

換情形。同儕檢視及評鑑之執行使各成員依資訊交換個案請求之件數成長，有助稅收；以澳洲為例，2013 年計與 10 個國家進行（提出）400 多件個案請求，稅收增加約 3.26 億歐元。

2. 有關第二階段同儕檢視，自 2016 年起實施，將於 2020 年發布成果，目前係以個案請求為主要評鑑標的，金融帳戶資訊自動交換部分之檢視要件尚未定案納入適用。另全球論壇 2016 年修正發布同儕檢視標準，增訂下列三項檢視項目：

(1) 受益所有權（Beneficial Ownership，或稱最終受益人）資訊應納入資訊交換範圍：受益所有權之認定與「防制洗錢金融行動小組」（Financial Action Task Force on MoneyLaundering，FATF）標準一致，為持有實體 25% 以上權益、對實體具控制權或屬該實體資深經理人之自然人者。目前未訂明該等資訊交換範圍及如何認定符合評鑑事宜。

(2) 集體個案請求（Group request）：集體個案請求指對屬具有相同情形惟納稅主體或適用對象不明確之稅務案件進行查核時，因確認納稅主體或適用對象調查所需資訊為對方國家所掌握，爰敘明請求該等資訊與稅務案件查核之關聯性，向該締約方提出之個案請求（例如締約他方某稅務服務提供者以自身與該方稅捐稽徵機關具良好關係遊說位於其國家多位客戶，承攬該等客戶稅務規劃案件，且經查確認相關案件涉及該國非法逃稅規劃，爰請求締約他方提供該稅務服務提供者提供相同規劃服務客戶資訊，以利查核），符合可預見相關標準（forseeable relevance），非屬探索式調查（fishing expedition）性質。

(3) 請求方應提升其提出個案請求之品質：原檢視標準要求受請求方於 90 日提供回應，惟請求方亦應提升其個案請求品質（例如落實請求資訊之可預見相關性），以提升受請求方執行個案請求效率。

3. 金融帳戶資訊自動交換

(1) 雖未納入同儕檢視，由於各國響應實施，可提升納稅義務人稅務遵從。以法國為例，承諾執行自動交換，2017 年超過 5 萬名納稅義務

人自願揭露其隱匿資產超過 3,200 萬歐元，增加稅收 780 萬歐元；印尼於金融帳戶資訊自動交換（CRS）執行前發布租稅特赦，納稅義務人自願揭露資產金額 1,000 萬歐元。

- (2) 全球論壇成員使用「通用傳送系統（Common Transmission System，CTS）」執行自動交換，CTS 基本年費 2,000 歐元，視使用者國民生產毛額相應調增。
- (3) 全球論壇技術支援僅限於其成員，未加入者應儘速加入，加入前得洽商 ADB 等取得先期諮詢服務，惟有關資訊交換保密及資料保護涉及實質技術支援與服務事項，需於加入全球論壇後由該論壇規劃提供。

（二）APEC 經濟體 AEOI 及 CRS 執行進展

1. 澳洲

澳洲響應資訊透明，自 1999 年起依雙邊租稅協定自動交換協定夥伴國居住者於澳洲取得之來源所得、該等所得適用租稅協定情形資訊。由於僅少數協定夥伴國對等自動交換澳洲同類資訊，且因該等國家提供資訊品質不齊，澳洲使用協定夥伴國對等提供資訊效益有限，影響所及，2014 年政府宣布執行 CRS 時引發爭議，內部曾因前述自動交換經驗對執行 CRS 機制持保留意見，澳洲金融機構亦因執行 CRS 將增加遵循成本而群起反彈。澳洲稅務局透過持續溝通，2016 年 3 月通過國內 CRS，且為降低金融機構執行依從成本，以法律變動程度極小為目標，法案內容完全與 OECD 發布 CRS 範本一致。另據統計，2017 年與協定夥伴國資訊交換創造 2.2 億澳幣稅收。

2. 智利

為利申報金融機構註冊及向主管機關申報應申報帳戶資訊，智利建置 SARA 系統，目前計有 160 多家金融機構完成註冊，並依規定指定申報代理人（a compliance officials）。申報金融機構需先於測試環境完成申報測試，並於正式申報時將相關資訊透過電子簽章上傳 SARA。2018 年 6 月止，共 120 多家申報金融機構透過 SARA 系統上傳超過 2,000 多筆應申報帳戶資訊。至透過 SARA 系統申報無資訊之申報金融機構，智利國

稅局規劃將透過電子郵件，向其指定之申報代理人確認。

3. 馬來西亞

為利申報金融機構向主管機關申報，並就該等資訊介接 CTS 傳送締約他方，馬來西亞建置 HASIL 國際資料交換系統（HASIL international data exchange facility, HiDEF）。另鑑於中小型申報金融機構自行依 OECD XML 格式製作資料上傳該系統，以完成其依法申報義務有其困難，刻為中小型申報金融機構規劃其他申報方式以為因應。申報金融機構自 2018 年 2 月 28 日至 4 月底於 HiDEF 進行註冊並取得電子憑證，於 6 月申報之資訊將於 9 月傳送至 CTS 進行自動交換。HiDEF 具有自動透過電子郵件發送完成註冊通知、應申報帳戶上傳情形等資訊回饋功能。HiDEF 亦作為跨國企業集團成員向馬來西亞申報國別報告之平臺，且由於 HiDEF 得與 CTS 介接，未來將透過該系統與協定夥伴國進行國別報告自動交換，及提供或接收 BEPS 行動計畫 5 應自發提供之稅務核釋。

4. 秘魯

秘魯於 2017 年 9 月設置申報金融機構向主管機關申報平臺，惟僅適用於中大型金融機構，小型申報金融機構將透過中大型申報金融機構協助，並由秘魯國稅局檢查確認，產出申報資訊，完成其申報之法定義務。秘魯刻就受益所有權資訊交換進行規劃，自然人持有實體權益門檻規劃訂為 10%。

七、數位經濟最新進展

OECD 專家簡介 BEPS 行動計畫 1 數位經濟之最新發展

（一）成果報告

2015 年行動計畫 1 成果報告雖對於營業稅提出具體課稅原則（消費地課稅），惟鑑於數位經濟難以界定課稅範圍、涉及多項 BEPS 議題、無法於直接稅議題取得共識且需面臨數個廣泛課稅議題（直接稅及間接稅）之挑戰，爰數位經濟之課稅為當前國際租稅最急迫之議題之一。各國透過包容性架構共同合作，區分三大組經濟體對數位經濟之立場，提出過渡期間措施，尋求具共識之解決方案，並預計於 2020 年發布成果報告，以解

決各租稅管轄區間關連性及利潤分配之複雜問題。

（二）不同經濟體對數位經濟課稅之觀點

1. 第一組經濟體—僅改變高度數位化商業模式（Highly digitalized business models, HDBs）之課稅方式：隨著資料及使用者之參與，將產生利潤課稅地與價值創造地不一致之情形。相關課稅方式將在不改變現行國際租稅架構之原則下，進行特定之改變。
2. 第二組經濟體—改變所有產業之課稅方式：數位化及全球化之經濟發展，改變所有產業交易模式，為傳統國際租稅基本原則之有效性帶來挑戰（如移轉訂價及常設機構之定義等），考量該等挑戰不僅限於高度數位化商業模式，爰所有產業課稅原則亦應隨之修正。
3. 第三組經濟體—無需任何改變：BEPS 各項措施已廣泛解決雙重不課稅問題，且需要更多時間審視全面影響程度。一般而言，對現行稅制感到滿意，認為無進一步改革之必要。

（三）過渡措施應考量因素

全球對數位經濟課稅之意見分歧，雖然許多國家認為該等稅賦將對經濟發展、生產力及競爭增加風險並產生不利影響，而強烈反對，惟部分國家仍決定於降低負面影響前提下（如設定收入門檻或僅針對線上廣告及中介服務等）採取數位經濟課稅之過渡措施。為避免各國各行其政，產生過多不同之單邊措施，並進一步控制潛在負面影響，各國於導入過渡措施時應考量下列因素：

1. 過渡措施應符合國際規定，意即該措施不得違反租稅協定及歐盟、歐洲經濟區與世界貿易組織成員間之協定。
2. 一旦全球共同響應數位經濟課稅並共同執行，過渡措施即應停止適用。
3. 考量導入過渡措施可能造成潛在負面影響，該措施宜聚焦於可能構成高度風險之產業。
4. 過渡措施之主要目標應在解決數位經濟引發新興挑戰問題，並與避免因該措施對納稅義務人過度課稅之間取得平衡。
5. 過渡措施應將其對新創企業及小型企業之影響減至最低。
6. 過渡措施之租稅政策研擬應將納稅義務人及稅務機關之遵循成本列入主

要考量因素。

(四) 長期解決方案

鑑於數位經濟具有高度仰賴無形資產（包括資料輸入）、以極少資源創造規模經濟(scale without mass)及主要價值動因(key value drivers)迅速流動之特性，其課稅原則面臨之最大挑戰在於各國如何對跨境活動產生之所得分配課稅權，關鍵基本概念在於利潤之配置及關連法則。考量數位技術仍持續發展，其課稅原則未能取得共識，加上資料及使用者是否對於企業價值創造有所貢獻未有定論，各國對於數位經濟課稅觀點亦具極大分歧，包容性架構成員同意未來應就高度數位化商業模式特性及創造價值進行分析、討論並提出一致性之國際租稅法則及技術性解決方案，以促進經濟效率及全球福祉。

(五) 未來工作

科技之演進，諸如虛擬加密貨幣(crypto-currency)及區塊鏈(block-chain)技術，同時為稅務機關帶來挑戰及契機。未來將持續管控新技術及商業模式之最新進展、各國法令之採行及後續影響，提出以共識為基礎之解決方案，預期於2019年提出進度更新報告，於2020年發布最終成果報告。

八、APEC 企業諮詢委員會 (ABAC) 報告及結語

(一) APEC 企業諮詢委員會 (ABAC) 認為租稅為企業營運成本，BEPS 行動計畫使各國就關切或急迫議題採取必要措施，各國法規沙盒(regulatory sandbox)化現象漸成形，對跨國集團企業之營運產生影響，爰希望各國落實法規制度透明，且沙盒化法規解釋應與國際見解一致，提供安定、合理及可預測之租稅環境，以利永續經營。

(二) ABAC 代表對於我國是否承諾執行 CRS，稅務資訊是否透明似有疑慮，我國代表於結語時再次強調，我國國內 CRS 法制已趨完備，雖未簽署多邊稅務行政互助公約、未加入 OECD 租稅透明及資訊交換論壇，仍承諾依國際新資訊透明標準，透過雙邊租稅協定進行金融帳戶資訊自動交換，刻洽商協定夥伴國洽簽 CRS CAA，規劃資訊交換平臺，並將依國際標準維護資訊保

密及安全，籲請與會 APEC 經濟體必要時向企業說明我國落實資訊透明決心及行動，俾利其即早因應。

肆、心得與建議

一、各國經驗宜予借鏡，有助因應國際組織持續檢視

我國情況特殊，尚未加入 OECD 包容性架構及全球論壇，面臨難以即時取得各國 BEPS 行動計畫最低標準及資訊透明標準相關執行情形，且乏執行疑義諮詢、能力建置及技術支援管道之挑戰。透過會議中各國國際組織及各經濟體代表對相關議題之分享，及會中或場外與各經濟體代表意見交流，彌補我國未能加入前揭國際組織取得資訊。例如：為依國際新資訊透明標準執行雙邊金融帳戶資訊（CRS）自動交換，參考各經濟體說明及 ADB 技術諮詢，我國需建置國內申報金融機構向國稅局辦理「CRS 資訊申報系統」，又因無法使用全球論壇 CTS 與其他租稅管轄區主管機關自動交換 CRS 資訊，爰需自行建置「跨境資訊交換系統」，作為與外國政府執行自動交換之傳送通道（pipeline），確保執行所必要之軟硬體設施；又我國亦需自我檢視並確認保密及資料保護相關法規、執行能力與國際標準一致，並填具國際組織相關問卷提供外國政府評估，提升與我國進行稅務用途資訊自動交換意願。

本次會議取得實務經驗之寶貴資訊，可運用於我國執行 BEPS 行動計畫最低標準及資訊透明標準之規劃，落實該等標準，以利因應未來國際組織對我國之檢視，降低遭納入稅務不合作國家名單之風險，維護我國國家競爭力。

二、密切關注國際移轉訂價發展，拓展資訊交換網絡

為因應國際發展趨勢，我國參酌 BEPS 行動計畫 13 成果報告，於 2017 年 11 月 13 日修正營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，完備移轉訂價三層文據架構，並自 2017 年度營利事業所得稅結算申報案件適用，我國將於 2018 年底首次取得國別報告資訊。為適度減輕外商企業遵循成本，除應密切注意 OECD 國別報告之同儕檢視結果，作為我國執行國別報告規定及運用相關資訊之參考外，宜儘速與我國協定夥伴國簽訂國別報告主管機關協議，並擴大國別報告資訊交換網絡，以落實 BEPS 行動計畫最低標準之

要求。

三、廣續參與相關會議，增進我國國際能見度

本次會議除取得各國 BEPS 行動計畫最低標準及資訊透明標準相關執行情形、所面臨困難及技術支援等新資訊，有助我國國內制度建置，透過會中與其他相同專業背景經濟體代表交流，亦有增進國際認同及建立國際人脈效果。此外，我國代表透過會議發言或討論機會，向與會經濟體及相關國際組織（例如 OECD、ADB）表達我國落實 BEPS 及響應國際新資訊透明標準之立場與執行進度，彌補我國未能加入國際組織，向國際說明我國執行情形之缺憾，有助增進各國對我國之認知，提升我國國際能見度，爰宜持續派員參與相關會議。

伍、附件一會議資料