

出國報告(出國類別：國際研討會)

出席馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織聯合舉辦「移轉訂價文據及國別報告」研討會報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核 陳淑娟

派赴國家：馬來西亞

出國期間：108年3月10日至16日

報告日期：108年6月14日

摘 要

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia,下稱 IRBM)與經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development,下稱 OECD)於今(2019)年 3 月 11 日至 15 日共同舉辦「移轉訂價文據(Transfer Pricing Documentation)及國別報告(Country-by-Country Reporting,下稱 CbCR)」研討會，主要內容係探討稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting,下稱 BEPS)行動計畫 13 中移轉訂價文據訂定之發展，分析如何從移轉訂價文據中進行風險評估及重新審查移轉訂價文件。本次研討會邀請 OECD 移轉訂價專家日本籍 Mr. Takahiro Hitakatsu、英國籍 Mr. Simon Kimber 及英國籍 Ms. Debra Evans 擔任相關議題之主講人，各國與會人員分別就前述議題進行小組討論，並就移轉訂價案件查核實務進行經驗分享。

目 錄

壹、前言及目的	3
貳、議程及與會代表	4
參、討論議題	
一、BEPS 介紹及移轉訂價複習	5
二、移轉訂價文據新全球標準-「集團主檔報告」(Maser File)、「本國事業報告」(LocalFile)	8
三、移轉訂價文據新全球標準-CbCR「國別報告」	11
四、關於保密	22
五、實施CbCR的進一步指導(解釋性問題)	25
六、CbCR移轉訂價風險評估	28
七、移轉訂價風險分析	30
八、BEPS行動計畫13同儕檢視(三階段)	32
肆、心得與建議	34

壹、前言及目的

OECD 和 G20 國家在 2013 年通過的 BEPS 行動計畫明確指出，提高稅收管理的透明度是解決稅基侵蝕及利潤移轉問題之關鍵，BEPS 行動計畫 13 旨在改進和規範移轉訂價文件，以提高租稅管轄區所獲取之資訊品質，而移轉訂價三層文據之標準化內容，包括導入「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, 下稱 CbCR)。

為防止雙重課稅及解決雙重不課稅問題，OECD 所主導之國際稅務改革，歷經兩年多的研究與討論，於 2015 年 10 月 5 日公布 BEPS 全部 15 項行動計畫。BEPS 行動計畫，在過去兩年中，租稅管轄區已進入實施階段，參與 BEPS 計畫大多數租稅管轄區在 2017 年底之前從跨國企業集團取得國別報告，這些國家/地區之國別報告將在 2018 年中進行交換。在此背景下，負責審核之官員必須更進一步瞭解移轉訂價文件新規則，及如何以有效和適當的方式使用這些文件。

本次研討會旨在探討 BEPS 行動計畫 13 制定的移轉訂價文件，以及如何對移轉訂價文件進行風險評估和查核，其不僅適用於甫接觸移轉訂價審核員，也適用於需瞭解新審查標準之有經驗審核員。

貳、 議程及與會代表

本次研討會由 IRBM 與 OECD 共同舉辦，研討會期間為今(2019)年 3 月 11 日至 15 日，主要討論議題包括：

- 一、BEPS 及移轉訂價介紹。
- 二、移轉訂價文據新全球標準-「集團主檔報告」(Master File)、「本國事業報告」(Local File)。
- 三、移轉訂價文據的新全球標準-「國別報告」(CbCR)。
- 四、關於國別報告之保密。
- 五、實施 CbCR 的進一步指導(解釋性問題)。
- 六、CbCR 移轉訂價風險評估。
- 七、移轉訂價風險分析。
- 八、BEPS 行動計畫 13 同儕檢視(三階段)。

本次研討會邀請日本籍 Mr. Takahiro Hitakatsu、英國籍 Mr. Simon Kimber 及英國籍 Ms. Debra Evans 等 3 位 OECD 移轉訂價專家共同與會討論，加上 32 位來自 16 個國家或地區之與會代表共計 35 位。

叁、討論議題

一、BEPS 及移轉訂價介紹

(一) BEPS 之定義

BEPS 之所以產生，是因為根據現行規則，跨國企業常以人為方式將其應稅利潤的分配與產生這些利潤的租稅管轄區分開，導致跨國企業集團之收入在任何地方都能免稅，顯著降低跨國企業集團在其經營所在地區支付的企業所得稅，從而影響企業競爭，扭曲投資決策，並降低對稅務體系的整體信任。

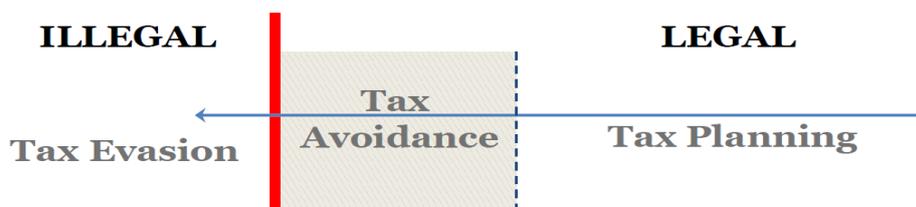


圖 1：逃稅、避稅及節稅

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session1

Why BEPS?

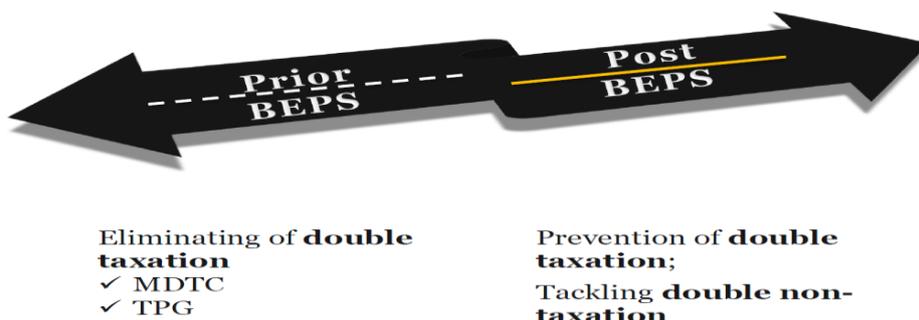


圖 2：消除雙重徵稅 & 防止雙重課稅;解決雙重不課稅問題

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session1

(二) BEPS 行動計畫項目

OECD 於 2015 年 10 月 5 日公布 BEPS 全部 15 項行動計畫如下：

- 1、行動計畫 1：因應數位經濟(Digital economy)之租稅挑戰。
- 2、行動計畫 2：消除混合錯配安排之影響(Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements)。
- 3、行動計畫 3：加強受控外國公司(CFC)規則(Strengthen CFC rules)。
- 4、行動計畫 4：限制利息扣除(Limit interest deductibility)。
- 5、行動計畫 5：打擊有害租稅慣例(Counter harmful tax practices)。
- 6、行動計畫 6：防杜租稅協定濫用(Prevent treaty abuse)。
- 7、行動計畫 7：防止人為規避常設機構之構成(Prevent the artificial avoidance of PE status)。
- 8、行動計畫 8：使移轉訂價結果與價值創造保持一致~無形資產之移轉訂價(Intangibles)。
- 9、行動計畫 9：使移轉訂價結果與價值創造保持一致~移轉訂價高風險與資本(Risk and capital)。
- 10、行動計畫 10：使移轉訂價結果與價值創造保持一致~其他高風險交易(Other high-risk transactions)。
- 11、行動計畫 11：數據分析(Data analysis)。
- 12、行動計畫 12：強制揭露規則(Mandatory disclosure rules)。
- 13、行動計畫 13：重新審查移轉訂價文件(Re-examine transfer pricing documentation)。
- 14、行動計畫 14：爭端解決(Dispute resolution)。

15、行動計畫 15：制定多邊協議工具 (Develop a multilateral instrument)。

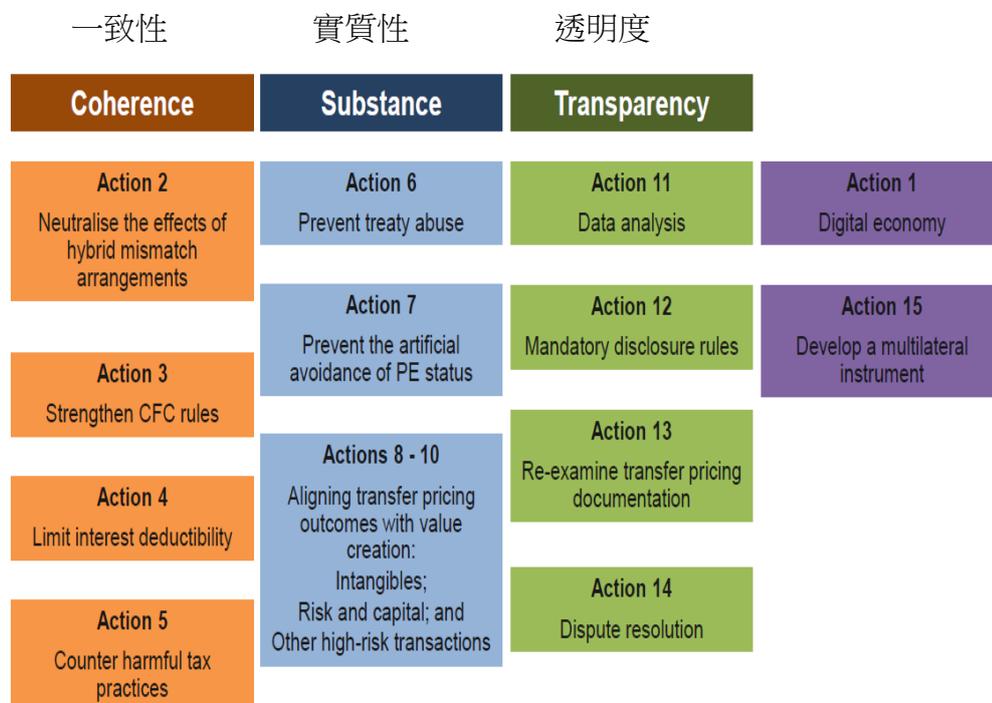


圖 3：BEPS 行動計畫概述

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session1

(三) 移轉訂價

為避免相關企業的稅務負擔透過關係人交易遭到扭曲，許多國家訂有移轉訂價規則，俾稅務機關能依法調整應稅利潤。OECD 提出常規交易原則 (Arm's Length Principle, 下稱 ALP)，對評估有形資產、無形資產、勞務及資本等常規交易價格的方式與方法作出明確規定，ALP 應用的兩個關鍵如下：

1、透過以下方式描述交易：

- (1) 確認相關企業與企業之間的商業或財務關係。
- (2) 與上開商業或財務關係相關的經濟情況 (交易的相關特徵是什麼)：要求對該部門有廣泛的瞭解、影響績效的因素有哪些 (例如，

①跨國企業集團概況；②商業策略、市場、產品、供應鏈、執行的關鍵職能及使用的資產和承擔的風險；③每個成員做什麼？)。

2、可比較分析(典型的 9 步驟)

- (1) 確定交易涵蓋的年份。
 - (2) 對納稅義務人各項情況的廣泛分析。
 - (3) 瞭解受控交易，特別是功能分析，俾據以選擇受測個體；根據案件情況選擇最合適的移轉訂價方法，選擇將要測試的財務指標，確定應考慮的重要可比較因素。
 - (4) 審查內部可比較對象(如果有的話)。
 - (5) 確定外部可比較對象數據的可用資訊來源及數據來源的可靠性。
 - (6) 選擇最合適的移轉訂價方法，並根據方法確定相關財務指標。
 - (7) 確定潛在的可比較對象：根據步驟 3 中辨認出可比較因素，確定任何未受控交易需符合的關鍵特徵，以便被檢視為具有潛在可比較性。
 - (8) 決定適當之可比較性調整。
 - (9) 解釋和運用所蒐集的數據，決定常規交易的報酬。
- (注意：該過程未必是逐一按照順序進行，可能必須返回並重複之前的步驟)

二、移轉訂價文據的新全球標準-「集團主檔報告」(Master File)、「本國事業報告」(Local File)

(一) 新全球標準背景及 BEPS 目標

在 BEPS 行動計畫之前，不同的租稅管轄區文據規範給納稅義務人帶來沉重的負擔，行動計畫 13 提出了對移轉訂價文據的全面性和一致性的方法，制定有關移轉訂價文據的規則，要求跨國企業根據共同規則向相關政府提供有關集團於該等國家間收入、經濟活動和稅收全球分配的必要資訊，以提高稅務資訊的透明度。

- 1、確保納稅義務人決定受控交易時，適當考慮移轉訂價問題。
- 2、為稅務機關提供必要的資訊，俾利風險評估。
- 3、為稅務機關提供有用之資訊，以便進行適當的全面查核。

(二) 「集團主檔報告」(Master File)應揭露的資訊

集團主檔報告係揭露與所有跨國企業集團成員相關的一般標準化資訊，其內容屬跨國企業集團全球業務的高階藍圖，包括其全球業務營運的性質、整體移轉訂價政策及其全球收入和經濟活動分配，主要內容如下：

- 1、組織結構：跨國企業集團之法律組織型態與從屬或控制關係結構圖及其成員營運地理位置。
- 2、經營狀況概述：
 - (1) 影響營業利潤之重要因素。
 - (2) 銷售額為該集團前五大或占該集團銷售額超過百分之五之產品或服務，其供應鏈及主要市場說明。
 - (3) 成員相互間研究與發展以外之重要服務安排清單及簡要說明，包括提供重要服務據點之提供服務能力說明、服務成本分攤及決定集團內部服務價格之移轉訂價政策。
 - (4) 各成員對創造該集團價值之主要貢獻分析，包括主要執行之功能、承擔之風險與使用之資產。

(5) 當年度之重要業務重組交易、併購及分割情形。

3、跨國企業集團之無形資產：

(1) 無形資產之開發、所有權歸屬及利用之整體策略概述，包括主要研究與發展機構及管理研究與發展活動之所在地。

(2) 集團所擁有且對其移轉訂價有重要影響之無形資產及其法律所有權人清單。

(3) 無形資產相關成員間之重要協議或合約清單，包括成本貢獻協議、主要研究與發展服務及授權合約。

(4) 研究與發展及無形資產之集團移轉訂價政策概述。

(5) 當年度成員間之無形資產重要權益移轉交易概述，包括參與交易之成員、其所在國家或地區及所涉轉讓報酬。

4、跨國企業集團成員間之融資活動：

(1) 集團融資活動概述，包括與非集團成員之重要融資安排。

(2) 執行集團核心融資功能之成員資料，包括其依法成立及實際管理處所所在地之國家或地區。

(3) 集團成員間融資安排之移轉訂價政策概述。

5、跨國企業集團之財務及稅務情形：

(1) 集團基於財務報導、監督、內部管理、稅務或其他目的所編製之當年度合併財務報表。

(2) 集團現行單邊預先訂價協議及其他涉跨國所得分配之預先核釋清單及概述。

(三) 「本國事業報告」(Local File)有關的資訊

從事受控交易之營利事業，於辦理交易年度之所得稅結算或決算申報時，應備妥移轉訂價報告，至少包括該營利事業之下列內容：

- 1、企業綜覽：包括營運歷史、商業活動及所採行商業策略之詳細說明、產業及經濟情況分析、主要競爭對手、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析，並說明當年度或上年度是否參與企業重組或無形資產移轉交易及所受影響。
- 2、企業集團組織及管理結構：包括管理架構及組織結構圖、管理報告呈交之個人及其主要辦公處所所在地國或地區、董事、監察人及經理人名冊及查核年度前後一年異動資料等。
- 3、受控交易之彙整資料：
 - (1) 主要交易類型之說明及背景介紹，包括交易流程、日期、標的、數量、價格、契約條款及交易標的資產或服務之用途。所稱用途，內容包括供銷售或使用及其效益敘述。
 - (2) 各類型受控交易之參與人及相互間關係。
 - (3) 按各類型受控交易之他方交易人所屬國家或地區，分別列示交易金額。
 - (4) 所簽訂之集團內部重要協議影本或主要節本。
- 4、受控交易分析：包含受控交易各參與人之功能及風險分析、最適常規交易方法選擇及評估結果等。與其他國家或地區就前述受控交易簽署之單邊預先訂價協議及其他涉跨國所得分配之預先核釋影本。

三、移轉訂價文據的新全球標準-CbCR「國別報告」

實施 CbCR 要件包括國內法律規範、國際法律規範、CbCR 交換、保密、適當使用及有效使用。

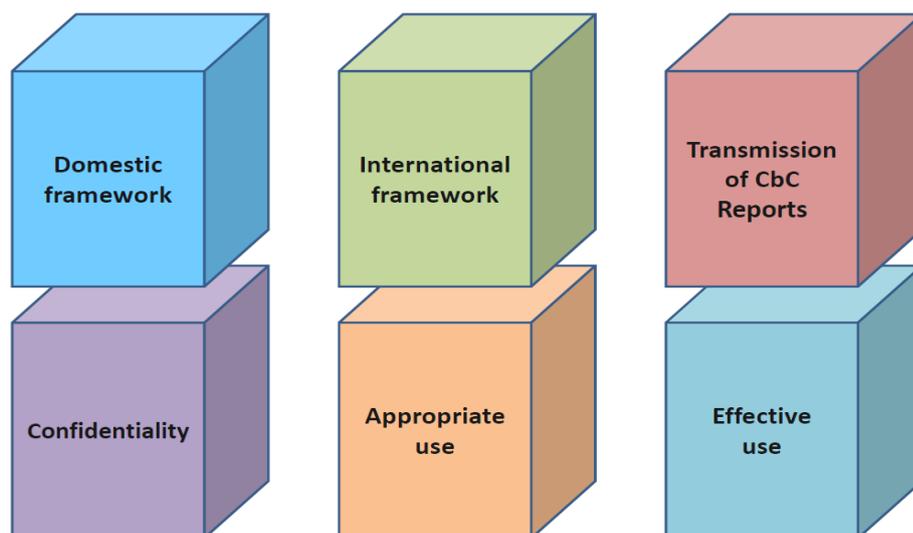


圖 4：實施 CbCR 模塊

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

(一) 國內法律規範

OECD BEPS 行動計畫 13 有關國內法之規範內容主要包含下列事項：

1、跨國企業集團及最終母公司(Ultimate Parent Entity，下稱 UPE) 之定義：

(1) 跨國企業集團：

指因從屬或控制關係，依編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其中任一企業股權如於公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應納入編製合併財務報表範圍之企業集合體，且其成員包括二個以上不同居住地國或地區之企業，或包括企業與其於另一居住地國或地區設立、從事商業活動且負納稅義務之常設機構。

(2) 最終母公司，指跨國企業集團符合下列各目規定之成員：

- I. 直接或間接持有該集團其他成員之一定股權，致依其居住地國或地區編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，或其股權如於居住地國或地區公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應編製合併財務報表者。
 - II. 未被該集團其他成員直接或間接持有符合前項規定之股權者。
- 2、另國別報告涵蓋之成員，係指集團成員符合下列條件之一者：
- (1) 依最終母公司居住地國或地區之法規或基於編製財務報導目的依循之一般會計原則規定，應納入編製合併財務報表範圍之企業。
 - (2) 未納入前款編製合併財務報表範圍，但最終母公司之股權如於居住地國或地區公開證券交易市場交易，依該公開證券交易市場交易應遵循之財務報告編製規定，應納入編製合併財務報表標準之企業。
 - (3) 僅因規模或重要性因素考量而未納入前二項編製合併財務報表範圍之企業。
 - (4) 符合前三項規定之企業，基於編製財務報導、法規、稅務申報或內部管理控制目的，應單獨編製財務報表之常設機構。
- 3、國別報告內容：
- (1) 按跨國企業集團營運所在各國家或地區之收入、所得稅前損益、已納所得稅及當期應付所得稅、實收資本額、累積盈餘、員工人數及有形資產(現金及約當現金除外)合計數。

(2) 按前目國家或地區，列示跨國企業集團成員之居住地或設立地國或地區，及其主要活動情形，主要活動包括：研究與發展；持有或管理智慧財產權；採購；製造或生產；銷售、行銷或配銷；行政、管理或支援服務；對非關係人提供服務；集團內部融資；受規範金融服務；保險；持有股份或其他權益工具；停業。

(3) 跨國企業集團成員如從事前開所列以外之活動，應說明其活動性質。

4、國內法律規定門檻：上一財務年度的集團合併收入低於 7.5 億歐元(或截至 2015 年 1 月接近等值的本地貨幣)的跨國企業集團得予豁免適用。該國別報告避風港標準，排除將近 80%~90%的跨國集團，除此之外，沒有其他豁免適用規定。

5、國內法律規定時間安排：例如，①CbCR 預計於 2016 年 1 月 1 日或之後開始的所有會計年度開始適用；②某些租稅管轄區需要時間來遵循立法程序並對其法律進行調整；③一旦 CbCR 開始運作，UPE 應在報告會計年度結束後的 12 個月內提交其 CbCR；④可以更早送交 CbCR (例如配合 UPE 結算申報截止日期)。

6、發展中國家的國內法律規範問題：例如，①行動計畫 13 報告中的立法範本；②是否需要制定詳細的母法，或者在現行法律架構是否可授權稅務行政機關制定相關子法規規範；③此外，亦可透過不同的方式取得 CbCR 資訊(例如將國別報告作為納稅申報書表的附件)。

(二) 國際法律規範

CbCR 國際法律規範，包含資訊自動交換(Automatic Exchange of Information, 下稱 AEOI) 國際文書、有效的主管機關協定

QCAA(Qualifying Competent Authority Agreement)、交換時間、當地申報機制、代理母公司實體備案及發展中國家的問題。

1、最終母公司提交 CbCR：

集團的最終母公司應為集團準備 CbCR，並提供給其所在國家的稅務機關。該稅務機關將根據雙邊或多邊條約中的自動交換資訊權力，與其他國家的稅務機關交換 CbCR。

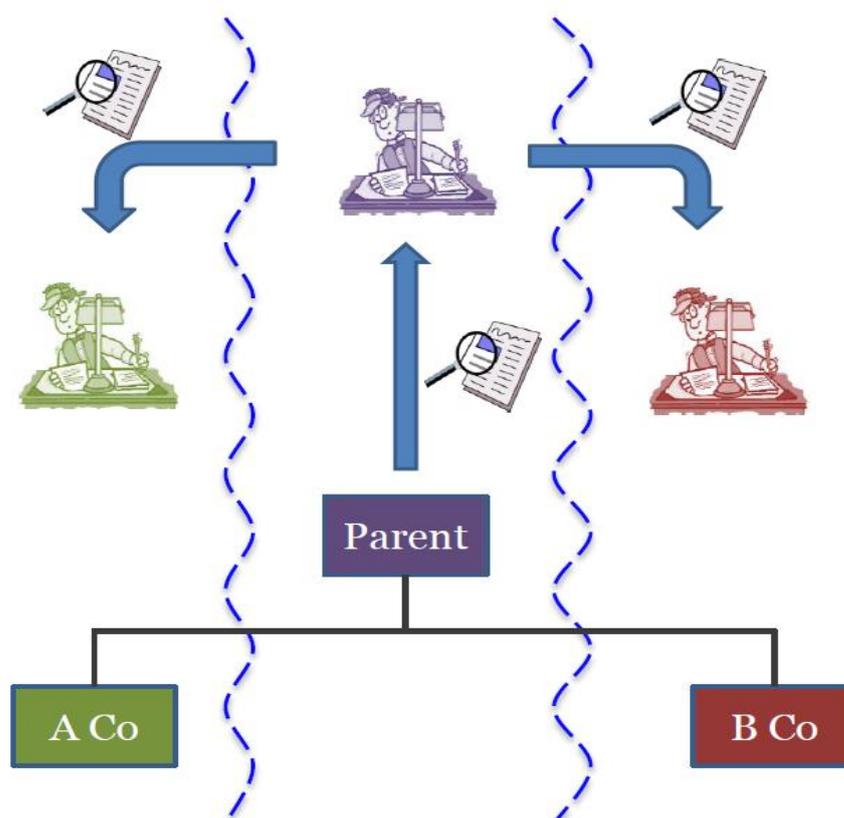


圖 5：最終母公司提交 CbCR

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

2、交換的法律依據

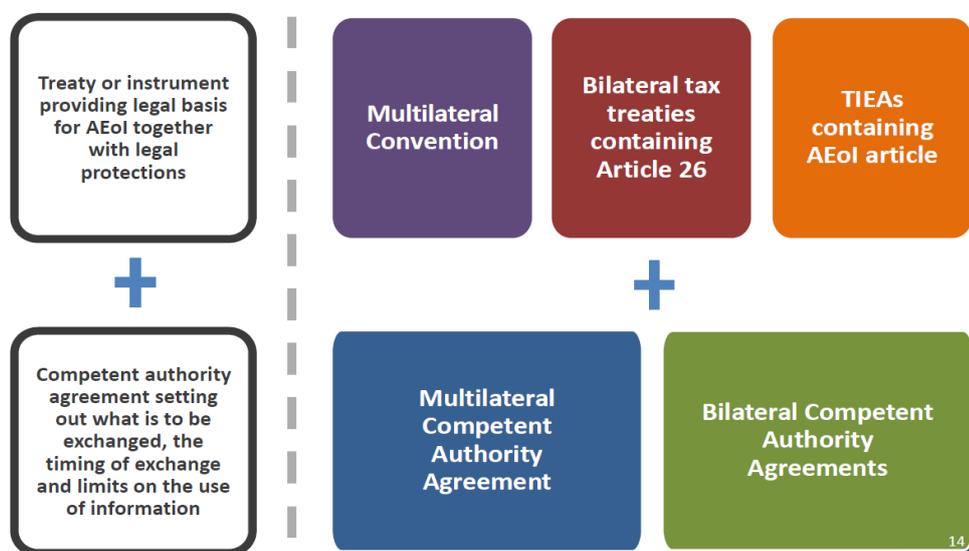


圖 6：交換的法律依據

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

註：稅務資訊交換協定 TIEAs(Tax Information Exchange Agreements)

3、提交和交換的時間

(此示例假定 CbCR 於 2016 年 1 月 1 日開始，且為日曆會計年度)

(1) 2016 年 1 月 1 日：CbCR 的第一個財務年度開始

2016 年 12 月 31 日：CbCR 第一個財務年度結束

(2) 2017 年 12 月 31 日：提交 2016 年 CbCR 的截止日期(財務年度結束後 12 個月)

(3) 2018 年 6 月 30 日：交換 2016 年 CbCR 的截止日期(財務年度結束後 18 個月-僅限第一年)

2018 年 12 月 31 日：提交 2017 年 CbCR 的截止日期

(4) 2019 年 3 月 31 日：交換 2017 年 CbCR 的截止日期(財務年度結束後 15 個月-後續年份)

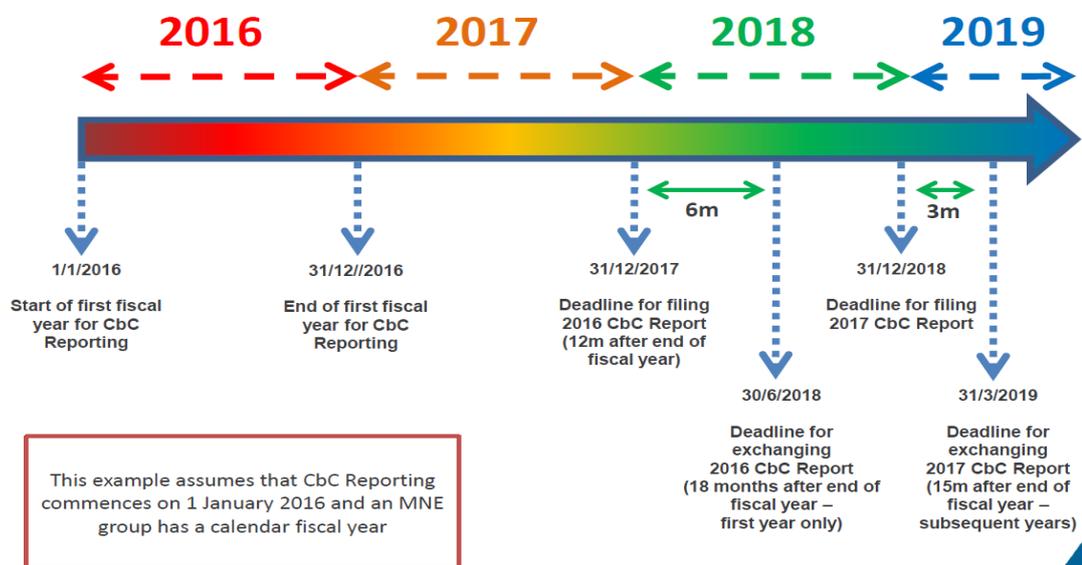


圖 7：提交和交換的時間

5、代理母公司送交成員方案

- (1) 在這種情況下，母公司限不適用行動計畫 13 最低標準。
- (2) 為了使該集團能夠僅向一個稅務機關提供 CbCR，A 國允許該集團提名 A Co 作為“代理母公司成員”向 C 國的稅務機關提供 CbCR。
- (3) A 國稅務機關與 C 國稅務機關交換 CbCR，B 國可能不適用當地備案，母公司管轄範圍內的稅務機關未收到 CbCR。

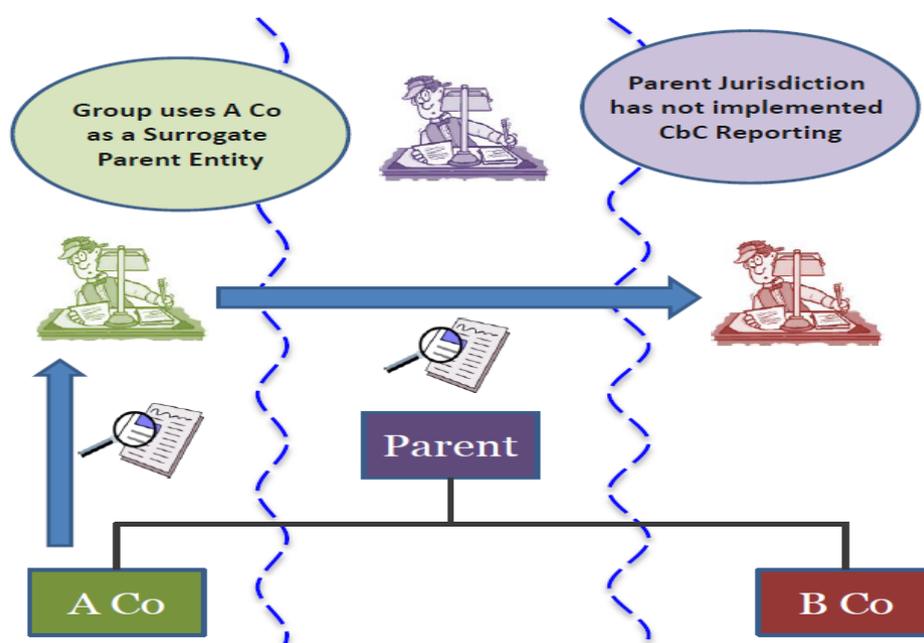


圖 9：代理母公司送交成員方案

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

- 6、發展中國家的國際交流架構問題：發展中國家的關鍵，即透過資訊交換接收 CbCR，多邊公約是開發廣泛交換網絡最直接的方式，但如果稅務資訊交換協定 TIEAs (Tax Information Exchange Agreements) 存在且可以自動交換資訊，則可以使用它們。多邊主管機關協議 (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA) 避免了談判雙邊合規主管機關

協議 QCAA 的必要性，如果多邊公約尚未生效，建議單方面聲明，以確保盡快開始交流(受保障措施限制)。

(三) CbCR 之交換步驟

- 步驟1： 應申報CbCR之跨國企業備妥含括集團成員之CbCR。
- 步驟2： 該跨國企業向其所在國 A 之主管機關申報CbCR。
- 步驟3： 應申報CbCR之跨國企業所在國主管機關，將CbCR交換予該跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關。
- 步驟4： 跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關比對所轄集團成員，並將CbCR分送稅務機關。
- 步驟5： 稅務機關使用CbCR資訊以評估高度稅務風險案件。

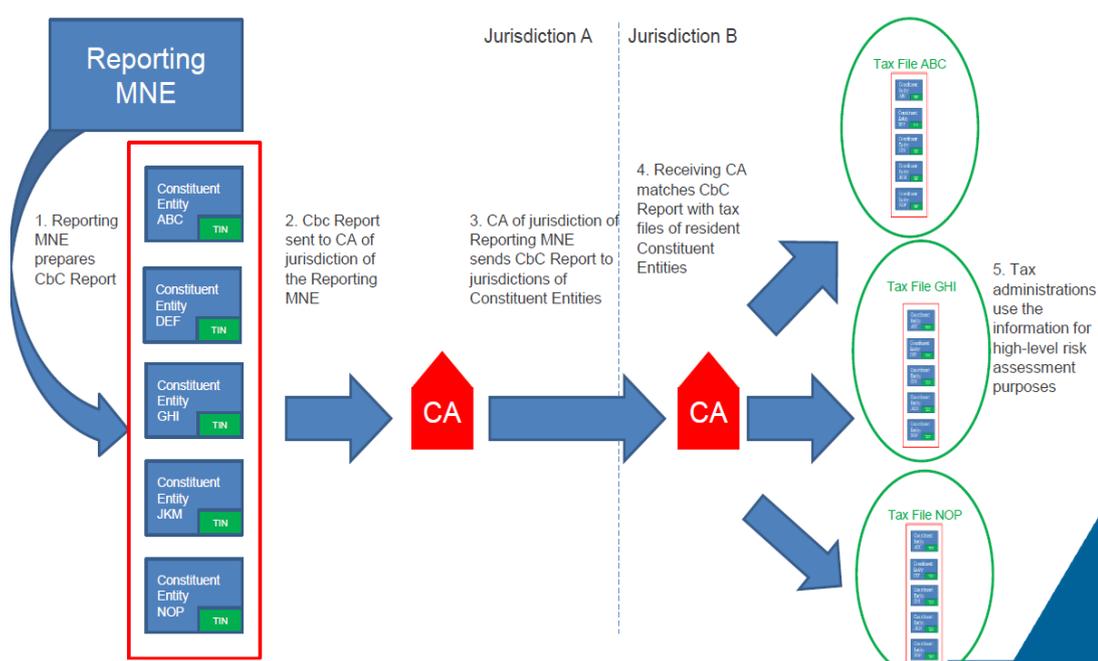


圖 10：傳輸機制

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

(四) 保密：各國應關注資訊交換(Exchange Of Information)機制中的保護、國內規則/程序、對未經授權的使用或披露進行有效處罰、管轄區確保實務執行的機密性。

(五) 適當使用

- 1、適當使用 CbCR 數據：資訊可能會被使用於高階移轉訂價風險評估、評估其他與 BEPS 相關的風險及適當時用於經濟和統計分析。
- 2、在同儕檢視過程中，將要求一個國家證明其製定了政策和程序以確保適當使用(預計租稅管轄區將對以下六個關鍵問題回答“是”：①您所在租稅管轄區簽署的 QCAA 是否包含適當的使用條件；②您的稅務機關是否有適當使用的明確書面政策；③該政策是否有效地傳達給可取得接觸 CbCR 資訊的員工；④是否控制或監控 CbCR 的使用以確保適當使用；⑤是否提供了指導或培訓；⑥是否根據需要審查和更新控制)。

Do QCAAs signed by your jurisdiction include an appropriate use condition?	Does your tax authority have a clear written policy on appropriate use?	Is this policy effectively communicated to staff likely to have access to CbC Reports?
Is the use of CbC Reports controlled or monitored to ensure appropriate use?	Is guidance or training provided that sets out the specific commitments of CAs?	Are controls reviewed and updated as required?

圖 11：適當使用的問題

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session 2.2

(六) 有效使用

- 1、有效用於稅務風險評估：

- (1) 在稅務機關進行風險評估時，CbCR 中包含的數據將成為稅務管理的重要評估工具，使他們能夠確定移轉訂價和 BEPS 相關風險的領域及更有效地為這些風險區域分配資源。
 - (2) 與其他風險評估數據結合使用時，CbCR 數據可能為最有效偵測稅務風險工具，例如納稅申報書表、裁決資訊及合於常規之合作計畫。
 - (3) 無論採用何種風險評估方法，CbCR 都可納入稅務機關的風險評估框架。
- 2、發展中國家可能需要協助引入有效的風險評估實務或將 CbCR 納入現有的風險評估實務，手冊和工具包結合在一起將提供有用的工具，但該等國家可能需要更為直接的幫助。
- 3、關於有效稅務風險評估的 CbCR 手冊：
- (1) 稅務機關必須能夠有效利用 CbCR 來評估大型跨國企業集團的風險。
 - (2) 稅務機關使用 CbCR 進行稅務風險評估，包括①有效風險評估的核心特徵；② CbCR 優於其他資訊來源的優勢；③可識別的關鍵稅務風險指標；④稅務機關可能面臨的挑戰；⑤可能補充 CbCR 的其他數據；⑥應如何使用評估結果；⑦將定期修訂手冊，以反映稅務機關使用 CbCR 的經驗。

四、關於保密

- (一) 保密的重要性：需使納稅義務人確信，敏感的金融和商業資訊不會被不當地揭露。
- (二) BEPS 行動計畫 13 和 CbCR 的機密性

- 1、移轉訂價文據的機密性：稅務機關應採取一切合理措施，確保沒有公開揭露機密資訊(商業秘密，科學機密等)和文件包中包含的其他商業敏感資訊。稅務機關還應向納稅人保證，移轉訂價文件中提供的資訊將獲得保密。如果在公共法庭訴訟程序或司法判決中需要揭露，則應盡一切努力確保機密性。
- 2、確保 CbCR 機密性所必需的因素：申請並採行法律保護，以保證 CbCR 的機密性，國內法和交換 CbCR 之國際協議，至少相當於國際公認的 AEOI 標準(即在實務中有效實施的系統和程序、稅務管理部門的“關懷文化”及將保密政策和措施納入稅務管理的所有業務)。

(三) 法律架構

- 1、健全的法律規定：條約規定和國內法可同時適用以保護機密性，這可能需要對國內法進行審查，以確保履行條約義務，即確保國內法不要求或允許發布根據資訊交換協議獲得的資訊。
- 2、國內法律規範範圍：保護 AEOI 數據和限制使用的國內法、規範僱員/前僱員的義務、承包商/服務提供商及其員工的義務。
- 3、國際協議保密和數據保障：所有交換的資訊均受[公約] / [文書]規定的保密規則和其他保障措施的約束，包括限制交換資訊使用的規定；在適用法律允許的範圍內，每個主管當局應立即通知另一主管當局關於不遵守規定的情況，包括任何補救措施，以及就不遵守上述規定而採取的任何措施。
- 4、國際標準：收到與資訊交換有關的資訊，①只能在稅務程序中揭露；②必須僅用於特定目的；③保密措施保護機密性；④機密性擴展到請求中包含的所有相關文檔，通信和背景資訊，響應請求而收到的資訊以及主管當局之間的其他對應關係。
- 5、國際標準之例外：

- (1) 揭露僅限於以下人員或當局(包括法院和行政機構)：評估、採集、執法、起訴和確定上訴者。
- (2) 根據條約可以交換的稅務資訊。
- (3) 法院和行政機構可以在法庭會議或法院判決中揭露資訊。
- (4) 一旦資訊公開，該資訊就可以用於其他目的。
- (5) 其他當局(例如反洗錢但只能通過相互協議)。

(四) IT 和程序

- 1、資訊交換政策和實務：包含①高層認可之全面的 EOI 政策；②指定一個人來實施該政策；③政策必須包括[就業，培訓和離職政策]、[訪問場所，電子/物理記錄和數據庫]、[傳輸資訊，安全和加密]、[電子/物理記錄的資訊處理政策]及[管理未經授權的披露]。
- 2、資訊安全管理：包含①全面風險管理和安全戰略；②控制；③審計/監督；④營運安全。

(五) 未經授權的揭露(防止未經授權的揭露)：包含①培訓；②有效的處罰；③立即進行補救和風險管理，以防止重複揭露；④考慮可能的刑事指控。

(六) 交換合作夥伴(機密性和數據保護)：評估潛在交換夥伴的機密性，包含①每個最終負責的租稅管轄區都需要充分保證；②交換工具的規定；③根據美國外國帳戶稅收遵從法(FATCA 法案)，標準中包含保密性問卷；④MCAA 以多邊公約的一部分所載程序為基礎。

法律框架	IT和程序	違反處置	交換夥伴
國內法律限制使用之規定	關於員工的政策	通知交換夥伴	符合要求的標準
限制使用工具	限制對資訊的取得及傳輸	中止主管機關協議	標準中的問卷調查
對不當披露的處罰	保護資訊系統	處罰和制裁	

	傳輸數據的限制	調查程序	
	資訊處理政策		
	風險評估		
	政策/處罰		

Legal framework	IT and procedures	Breaches	Exchange partners
Domestic law limiting use	Policies regarding employees	Notify exchange partner	Meet required standards
EOI instruments limiting use	Restricting access to data	Suspension of the CAA	Questionnaire in the Standard
Penalties for improper disclosure	Systems to protect the data	Penalties and sanctions	
	Restrictions on transmitting data	Investigatory procedures	
	Information disposal policies		
	Risk assessments		
	Policing/penalties		

圖 12：符合保密條件的基本原則(與法律/ IT /營運等所有領域相關)
OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session7.1

五、實施 CbCR 的進一步指導(解釋性問題)

隨著租稅管轄區進入實施階段，產生一些解釋問題。為了稅務機關和納稅義務人實施之一致性和確定性，由來自 36 個租稅管轄區的 WP6(第 6 工作小組)及 WP10(負責資訊交換與稅務遵循之第 10 工作小組)代表組成 CbCR 小組，聽取企業對某些主題的看法以制定實施 CbCR 的指南。BEPS 的包容性架構已經發布解決某些關鍵問題的指南，該指南除定期更新，提供靈活性的指導外，還彙編各租稅管轄區採用的方法。

- (一) 報告項目的定義：包括，①收入的定義(如何對待特別收入和從投資活動中獲益之數據來源報告)；②關係企業的定義(組成實體/關聯企業)；③每個管轄區報告的匯總數據或綜合數據；④應計所得稅和所得稅(如何提前或退款納稅)；⑤公允價值；⑥累計收益的負數。

CbCR 書表範本：

①表 1-跨國企業集團於各租稅管轄區之收入、稅負及業務活動分配概況

Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction										
Name of the MNE group:										
Fiscal year concerned:										
Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							
Country A										
Country B										
Country C										

②表 2-跨國企業集團於各租稅管轄區之成員集合名單

Name of the MNE group:														
Fiscal year concerned:														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing IP	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant
Country A	Entity H													
	Entity I													
	Entity J													
	...													
Country B	Entity D													
	Entity E													
	Entity F													
	...													

③表 3-其他資訊

Additional information

Name of the MNE group:

Fiscal year concerned:

Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.

(二) 報告涵蓋成員範圍

1、投資基金和合夥。

2、確定集團成員資格和視為上市規定的會計原則/標準：

(1) “集團”一詞是指通過所有權或控制權相關的企業集合，要求根據適用的會計原則編制合併財務報表以用於財務報告目的，或者在公共證券交易所的任何企業股權。

(2) 應該採用哪種會計原則/標準來確定一個群體的存在和成員資格：①如果 UPE 的股權在證券公開交易市場進行交易，則為本集團已使用的會計準則；②如果 UPE 的股權未在證券公開交易市場交易(有某些條件)，則為當地一般公認會計原則 GAAP(Generally Accepted Accounting Principles) 或國際會計準則 IFRSs(International Financial Reporting Standards)。

(3) 部分被合併之成員或聯合擁有/營運成員。

(三) 提交義務之疑義

1、匯率波動對於避風港門檻之影響(貨幣波動對 7.5 億歐元避風港門檻的影響)。

2、合併集團總收入的定義：如何處理投資活動的特殊收入和收益(每個轄區的銷售收入加上投資收益/非常收入的靈活性)和拆分情況(例如，A 國僅根據其法律計算銷售收入的總合併收入總額，不超過 7.5 億歐元；但是，B 國根據銷售收入，投資收益和非常收入計算合併後的集團總收入超過 7.5 億歐元)。

3、如何處理會計期間較短問題(當 UPE 的上一個會計年度短於 12 個月時，如何確定本集團為可豁免提交 CbCR 之跨國公司集團)：①使用本集團在短會計期間獲得的實際合併集團總收入；②調整短會計期間的

合併集團總收入，以反映與 12 個月會計期間相對應的合併集團收入；

③按比例計算與短會計期間相對應的 7.5 億歐元門檻。

(四) 分享機制：過渡措施(母公司代理人備案，CbCR 通知)及保密問題(暫停資訊交流)。

六、CbCR 移轉訂價風險評估

OECD 稅務管理論壇於 2017 年 9 月發布有效稅務風險評估手冊，該手冊探討 CbCR 提供其他風險評估數據來源的優點，以及稅務機關如何使用 CbCR 評估跨國企業的風險，包括一些可能確定的稅務風險指標、稅務機關在使用 CbCR 時可能面臨的一些挑戰及如何解決這些問題，以及其他數據來源應與 CbCR 一起使用(如果可用的話)。

(一) 可以使用 CbCR 中所包含的資訊檢測到的稅務風險指標

- 1、集團在租稅管轄區僅從事風險較小的活動。
- 2、特定租稅管轄區的關係企業收入源自高價值交易或占集團收入相對較高的比例：可能意味著即使很小的移轉訂價錯誤也會對稅收產生重大影響。
- 3、在特定管轄區的商業活動產生之結果無法反映市場趨勢：活動可能會扭曲結果(結果可能受到商業考慮的影響)。
- 4、有些租稅管轄區的利潤很大但活動很少：利潤可能已從基礎經濟活動發生的管轄區轉移。
- 5、有些租稅管轄區的利潤很高但稅收規模很低。
- 6、有些租稅管轄區有重大活動但利潤規模低(或虧損)：歸屬於租稅管轄區的利潤可能會轉移到對其課稅更為有利的租稅管轄區。

- 7、集團的結構發生變化，包括資產的位置：集團結構的變化可能是集團從事 BEPS 的機會，可能意味著需要重新審視現有的移轉訂價政策和方法，並重新考慮關係企業交易的識別和訂價。
- 8、集團的行銷實體位於其主要市場以外的租稅管轄區：行銷實體可能賺取的利潤不屬於其居住的租稅管轄區。
- 9、集團的採購實體位於其主要製造地點以外的租稅管轄區：採購實體可能獲得的利潤不屬於其居住的租稅管轄區。
- 10、支付的所得稅一直低於應計的所得稅：一個集團可能會對不確定的稅務狀況進行高額應計，這可能係與 BEPS 相關的行為。
- 11、如果在任何租稅管轄區對該收入均不課稅，該無國籍收入可能存在 BEPS 風險。

(二) 有效使用 CbCR 進行稅務風險評估的挑戰：例如，①要處理的 CbCR 資訊量；②在引入 CbCR 後，需要製訂或修訂系統和培訓；③有關 CbCR 資訊一致性的問題；④包含非合併實體的利潤；⑤在報告會計年度內加入或離開集團的組成實體；⑥可能不恰當地使用 CbCR 資訊的風險；⑦缺乏有關集團部門的資訊；⑧缺乏關於集團進行的具體交易資訊；⑨關於揭露實體主要業務活動的問題；⑩司法管轄區的稅務風險評估週期與 CbCR 的時間安排間的差異；⑪稅務風險評估程序的差異取決於轄區內納稅義務人的規模；⑫管轄區內的組成實體與當地稅務組織中的組成實體間的差異；⑬引入 CbCR 後的過渡性問題。

(三) 使用 CbCR 以及來自其他來源的數據：稅務機關可以單獨使用 CbCR 資訊進行過濾，但在得出結論之前還應考慮其他數據，例如稅務機關持有的資訊(例如納稅申報書表，其他國內稅務申報要求，主文件和本地文件)、其他政府提供的來源資訊、公開資訊及商業資訊。

七、移轉訂價風險分析

對政府而言，用於稅務管理的資源十分有限，選擇正確的審查案例至關重要，徹底的移轉訂價查核是一項嚴肅的承諾，且有助於避免不必要的爭議。

(一) 稅務風險評估在稅務管理中的任務

- 1、稅務風險評估工具應客觀運作。
- 2、參與風險評估的官員應在關鍵領域經驗豐富並接受充分培訓。
- 3、應使用風險評估程序來作為選擇和取消對納稅義務人的進一步調查。
- 4、風險評估過程應該是動態的，並響應稅務機關的反饋，以確保持續改進。
- 5、風險評估策略應結合不同的工具。
- 6、應建立管理流程，以確保充分監測風險評估職能。
- 7、稅務機關使用的風險評估框架各不相同。

(二) 量化和評估移轉訂價風險

- 1、使用之財務比率：例如，①毛利潤與淨銷售額(以營業毛利為分子，銷貨淨額為分母所計算之比率)；②營業利潤與淨銷售額(以營業淨利為分子，銷貨淨額為分母所計算之比率)；③營業利潤占總成本(以營業淨利為分子，銷貨成本或營業成本與營業費用為分母所計算之比率)；④營業費用占淨銷售額；⑤毛利潤與營業費用(貝里比率；以營業毛利為分子，營業費用為分母所計算之比率)；⑥營業利潤與平均總資產(以營業淨利為分子，營業資產為分母所計算之比率)。
- 2、風險標的特徵：例如，①低稅負管轄區的交易；②集團內部服務交易；③特許權使用費、管理費、保險費，特別是給付對象位於低稅負地區；④過多的債務和/或利息費用；⑤在關係企業之間轉讓或使用無形資

產；⑥成本貢獻安排；⑦企業重組；⑧非稅收因素(定制估價、反傾銷稅、貨幣兌換及價格控制等)。

(三) 低移轉訂價風險的特徵：例如，①顯著不相關的少數股東；②與稅率較高的租稅管轄區關係人的交易；③在類似條件下與非關係企業進行類似交易；④具有一致移轉訂價策略，符合公平交易原則；⑤高質量的資訊，強有力的合於常規特性，高透明度以及與稅務機關的公開參與。

(四) 風險評估程序和步驟：彙總納稅義務人提供的納稅申報書表，移轉訂價書表和同期移轉訂價文件的定量數據→通過分析處理過的定量數據，高度識別可能的移轉訂價風險→對潛在風險進行高水平量化→審查同期移轉訂價文件中的定性資訊，並從公共來源蒐集更多情報→是否繼續進行的初步決定→更深入的風險評估，包括分析同期移轉訂價文件中的功能和可比性描述→更詳細的潛在風險量化→與納稅義務人的初步互動→編寫風險評估報告草案→關於是否進行審查的決定，包括有關審查中目標問題的決定→內部審查和質量控制程序，包括中央委員會審查(如果使用這樣一個委員會)→準備最終風險評估報告。

(五) 風險指標：

特徵	簡要描述	來源
與低租稅管轄區內的關係企業進行重大交易	如果與低稅率之關係企業進行交易，將存在非常規訂價之超額利潤誤歸於低租稅管轄區的風險。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件
無形資產轉讓給關係企業	這種交易將引發難以評價的問題，特別是在無形資產是獨特的、缺乏可比性的情況下。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 財務帳目 專利主管機關
企業重組	企業重組是OECD移轉訂價特定研究的主題，該研究納入2010年7月出版的移轉訂價指導原則第9章。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 納稅人的網站 財務帳目 新聞報導/貿易雜誌 證券分析師的報告

特徵	簡要描述	來源
特定付款方式	向關係企業支付利息、保險費和特許權使用費，因為相關權利具有高度流動性，因此存在支付卻不能反映關係企業增加的真實價值的風險。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 財務帳目
虧損	在沒有嘗試改變業務營運或財務的情況下持續虧損，可能是報告結果，不能反映企業真實價值的證據。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 財務帳目
營運效果不佳	與同業正常營運結果不符，或營運功能與企業所在國家不符，顯示可能有非常規之受控交易。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 財務帳目 商業數據庫 新聞報導/貿易雜誌 證券分析師的報告
有效稅率	集團層面報告的有效稅率與名義稅率之間的顯著差異，可能是移轉訂價導致低租稅管轄區分配過多利潤的結果。	同期移轉訂價文件 合併財務帳目
欠缺/不存在的文檔	移轉價格和用於計算它們的方法記錄不充分，使人們對價格本身的可靠性產生懷疑。	同期移轉訂價文件
債務過多	如果它是獨立實體，債務似乎超過企業可以借入的金額，或者利率似乎超過市場利率。	稅務申報書表 同期移轉訂價文件 財務帳目

八、BEPS 行動計畫 13 同儕檢視(三階段)

(一) 第一階段的成果

- 1、第一份同儕檢視報告於 2018 年 5 月 23 日出版(包括對 95 名包容性架構成員的全面審查)。

- 2、在實施方面基本上與標準一致，提出了一些改進建議(28 個租稅管轄區收到了有關具體領域的建議；33 個租稅管轄區收到實施法律的一般性建議)。
- 3、同儕檢視中發現的最常見問題涉及①當地申報機制；②定義(例如提交CbCR 所需的 UPE 的定義)；③豁免(例如某些群體、實體或收入類型)；④與 OECD 指導的一致性；⑤OECD 指導意見缺乏關於適當使用措施的資訊。

(二) 第二階段之時間表

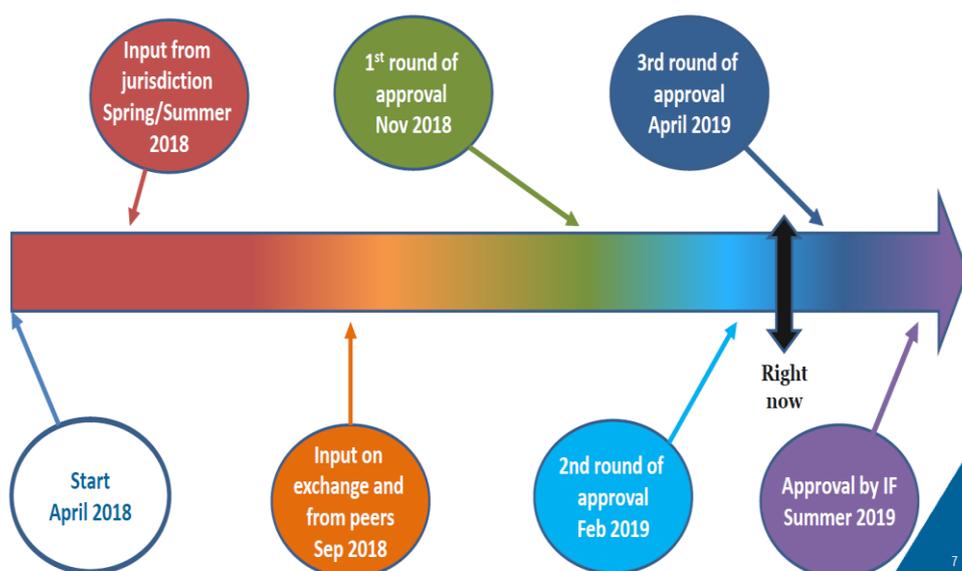


圖 13：第二階段的時間表

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session11

- (三) 第三階段的計劃：第三階段將涵蓋包容性架構的所有 128 個現有成員，超過 2,000 個交換關係，超過 50,000 個交易所。

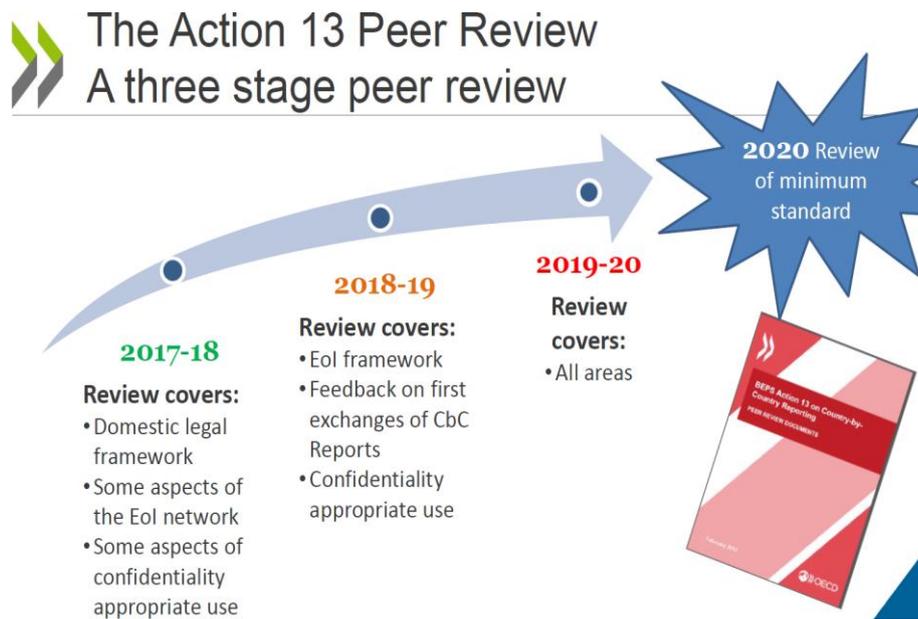


圖 14：行動計畫 13 三階段同儕檢視

OECD/TP Documentation and CbCR Workshop 11-15 March 2019 /Session11

肆、心得與建議

一、心得

從企業跨國投資經營關注的稅務議題觀點，國際租稅是企業經營全球化過程中無可迴避的問題，BEPS行動計畫13將在2020年對CbCR進行全面審查，審查將涵蓋所有內容，並擬將技術調整和立法等問題合併考量，以改變最低標準，並隨時諮詢業務，提供有價值的意見。本次研討會探討議題為「移轉訂價文據及國別報告」，與會的OECD移轉訂價專家精闢介紹BEPS行動計畫13制定的移轉訂價文件，以及如何對移轉訂價文件進行風險評估和查核，並以實務案例解析國際租稅重要議題，各國與會人員分別就前述議題進行小組討論，就移轉訂價案件查核實務進行經驗分享，以期減少將來移轉訂價案件實務審核時之資訊不對稱，達成共同維護租稅公平之理念。此活動不僅適用於經驗不足的移轉訂價審核員，也適用於需要更進一步瞭解新的審查標準之有經驗的審核員。

二、建議

- (一) 持續積極派員參與OECD每年於各國舉辦之各類國際租稅研討會，聽取移轉訂價專家針對案例研究和實例討論所做之一系列精闢演講，並吸收與會各國代表對相關議題之獨到見解，以利提高我國稅務人員對移轉訂價文件和國際新標準的認識，這將有助於未來移轉訂價租稅政策之規劃，並可大幅降低稅務案件審核時稅捐稽徵機關與納稅義務人間對跨國企業所得調整之歧見。
- (二) 全球資訊交換的進一步透明化，使稅捐稽徵機關更能掌握跨國企業集團之實質營運、利潤配置及納稅情況，稅務官員們應持續關注BEPS各項行動計畫之即時動態，據以評估我國對移轉訂價文據規定之可行性，避免影響企業競爭及扭曲投資決策，並降低納稅義務人對稅務體系的整體信任。