

價值鏈稅負優化管理月刊

2015年7月號 09期



KPMG價值鏈稅負優化管理月刊

KPMG安侯建業 稅務投資部 編

前言

在國際化及全球化日益加深之際，跨國企業的交易模式越來越複雜及多樣化，同時也有越來越多跨國企業因為「少繳稅」成為頭條新聞。各國政府在財政壓力及大眾對跨國企業避稅之負面觀感下，稅基侵蝕與利潤移轉（**Base Erosion and Profit Shifting**，以下簡稱「**BEPS**」）議題成為全球政治領袖、媒體與社會大眾高度關注的議題。有鑑於此，20 國集團（**G20**）促請經濟合作暨發展組織（**The Organization of Economic Co-operation and Development**，以下簡稱「**OECD**」）擬定解決方案。**OECD**在2013年2月發佈**BEPS**報告，並於同年7月於**G20**財金首長會議上發佈該項報告之**15**項行動計畫，研擬一套符合當前跨國經營及數位時代之稅務制度，作為各國修正國內稅法及租稅協定政策參考，期望重新塑造國際租稅規則。

BEPS行動計畫預計於2015年底前完成，該計畫將彰顯各國政府於打擊企業避稅之決心與執行力，而在**BEPS**行動計畫影響下，各國稅制將有重大變化，國際租稅及各國稅捐機關查核勢將掀起一番新變革。企業須改變過去租稅規劃著重契約形式的思維，改由透過價值鏈稅負優化管理（**Value Chain Management**，以下簡稱「**VCM**」），重新回歸經濟實質進行考量，檢視及調整現行投資架構、營運策略及交易模式，進而改善經營績效。

背景說明

05 背景說明

行動計畫13之內容概要

07 行動計畫13之內容概要

10 台灣稅捐機關態度及因應措施

13 附錄1 全球檔案

14 附錄2 當地國檔案

15 附錄3 國別報告範本



© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



背景說明



背景說明

隨著跨國企業交易型態日益複雜、集團內部交易金額急遽增加，國際租稅發展及各國稅捐機關之查核趨勢皆已日漸著重經濟實質，查核態樣也亦趨多元化，明顯增加納稅義務人遵循移轉訂價法規的成本，但各國稅捐機關卻經常發現移轉訂價文件揭露的資訊往往不夠充分，無法滿足其為了解集團實質營運模式之稅務稽查和風險評估上的需求。

OECD之BEPS行動計畫13–重新檢視移轉訂價文據要求 (BEPS Action 13–Re-examine transfer pricing

documentation，以下簡稱「行動計畫13」)，即為強化政府機關對企業資訊透明度的要求，而研擬之移轉訂價文據相關法令。本文就行動計畫13之施行計畫及適用情形，提出摘要描述，並進而說明為因應行動計畫13之變革，如何透過價值鏈稅負優化管理，將租稅規劃與價值鏈管理進行整合，以提高經營效率、降低稅負。此議題實為當前跨國企業需非常謹慎面對之重要課題。^K



行動計畫13之內容概要





行動計畫13之內容概要

2014年9月OECD發佈「移轉訂價文據及國別報告之指導原則 (Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)」，揭示移轉訂價文據應實現的目標及三層文據架構。

(一)目標

OECD研擬行動計畫13之移轉訂價文據相關法令，包含規範跨國企業依通用範本，提供所有相關政府有關其全球所得配置、經濟活動及各國納稅情形等資訊，係希望藉由修訂相關法規，強化資訊透明度，以達成以下目標：

1. 供稅捐機關移轉訂價風險評估
2. 納稅義務人自我評估是否遵循常規交易原則
3. 為稅捐機關之移轉訂價查核提供有效資訊

就納稅義務人而言，各國政府對於移轉訂價文據採取一致性的規定，將有效減少納稅義務人之稅務遵循成本；對各國稅捐機關而言，行動計畫13之成果報告則為其提供有利於查核企業移轉訂價之極佳工具，使其獲得有效資訊以釐清企業移轉訂價策略的全貌。

為提升移轉訂價報告之透明度至一全新的境界，行動計畫13內容包括三大階段，以極具企圖心之時程表在2014年9月、2015年2月及2015年6月分階段完成三份報告，並定調未來移轉訂價文據的準備方向。

(二)三層架構文據

根據行動計畫13之三份報告，OECD為實現上述目標，修訂移轉訂價指導原則第五章，並建議跨國企業應備置以下三類文據：

1. 全球檔案 (Master File) – 提供與所有跨國企業集團成員相關之集團業務綜覽相關標準化資訊（詳細內容請詳附錄一）。應每年檢視及更新，並於跨國企業集團最終母公司之稅務申報期限前，依當地國法規向當地稅捐機關申報。OECD未明確建議何時開始執行，一般認為起始年度可與國別報告一致。

2. 當地國檔案 (Local File) – 提供有關於當地個體之特定重大受控交易之資訊與移轉訂價分析（詳細內容請詳附錄二）。應每年檢視及更新，並於當地個體之稅務申報期限前，依當地國法規向當地稅捐機關申報。稅捐機關



行動計畫13之內容概要(續)

得決定，若納稅義務人之營運情況維持不變，不需每年，而可每三年於資料庫中更新可比較對象之搜尋；惟可比較對象之財務數據仍應每年更新，以可靠地適用常規交易原則。

3. 國別報告 (Country-by-country report) – 依規定格式以租稅管轄權為劃分基礎，列示跨國企業集團所有成員之所得、稅負、股本、累積盈餘、員工人數、有形資產主要營業活動類型及簡要補充說明（詳細內容請詳附錄三）。應每年檢視及更新，並於所屬年度結束後一年內完成申報。

2015年2月OECD發佈第二份報告「移轉訂價文據及國別報告之施行指引 (Guidance on the implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)」，主要係對國別報告之具體施行予以說明。茲將國別報告之施行要點彙整說明如下：

(1) 應申報時間與個體

依據OECD之建議，自起始於2016年1月1日或之後之會計年度，前一年度全年合併集團營收達7億5千萬歐元之跨國企業集團，需提交國別報告。跨國企業之會計年度係指就財報目的之合併申報期間，而非課稅年度或個別子公司之財務申報期間，且自會計年度結束後，跨國企

業有一年的時間準備及提交國別報告。因此，第一份國別報告將在2017年12月31日前提交。

跨國企業全年合併集團營收低於7億5千萬歐元者豁免提交國別報告，此門檻估計可排除約85%~90%的跨國企業集團，然需申報之跨國企業集團預計將控制全球約90%之營收。除此豁免規定外，各國就國別報告之申報不應採用其他豁免條件，舉凡特殊產業、投資基金、非公司個體及非上市企業個體，皆不應提供豁免。OECD將於2020年重新考量上述收入門檻是否合適，以及是否須提供額外或不同的資料。

(2) 國別報告之取得及使用

OECD建議各參與BEPS專案之國家，考量申報上述資訊潛在的機制時，應同意下列條件以支持國別報告之取得及使用：

- 保密性：租稅管轄權就所申報資訊之保密性，應制定與執行等同特定國際標準之法定保護。
- 一致性：除非低於前述門檻，租稅管轄權應盡全力制定法令，要求跨國企業集團之最終母公司為所屬居民者，準備及申報國別報告。



行動計畫13之內容概要(續1)

- 適當使用：國別報告將對移轉訂價風險評估之目的有所幫助，稅捐機關亦可用此評估BEPS相關風險及進行適當的經濟及統計分析。然而，國別報告中的資訊不應該被用來替代個別交易和價格之詳細移轉訂價分析，後者係依據完整的功能性分析及完整的可比較程度分析。國別報告內之資訊本身並無法構成移轉價格是否合理之決定性證據，故稅捐機關不應使用該資訊，在全球公式化分配所得之基礎上，提出移轉訂價調整。

(3)申報及分享機制

OECD進一步建議跨國企業集團最終母公司為居民之租稅管轄權，應要求最終母公司及時申報國別報告，並與該跨國企業集團有所營運且符合前述條件之租稅管轄權自動交換此資訊。若某一租稅管轄權未能提供訊息予履行前述條件之租稅管轄權，則可採行次要機制：

1. 當地申報；或
2. 將要求申報國別報告及自動交換該等報告之義務移轉至第二層母公司之國家。

(4)制定必要的國內立法

參與的租稅管轄權需及時地致力於制定必要的國內立法，故OECD於2015年6月新發佈之第三份報告「國別報告之施行配套措施（Country-by-Country Reporting Implementation Package）」中，提供各國用來要求跨國企業集團之最終母公司，在其為居住者之租稅管轄權申報國別報告可使用之立法範本。並分別依據下列國際協定發展出三種主管機關協議（Competent Authority Agreements，CAA）範本，以促進施行國別報告之交換：

- 多邊租稅徵管互助公約（Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters）
- 雙邊租稅協定（Bilateral Tax Conventions）
- 稅務資訊交換協定（Tax Information Exchange Agreements，TIEAs）



行動計畫13之內容概要(續2)

(5)申報相關法令範本

以下針對OECD建議之申報相關法令範本及通知稅捐機關相關法令範本，以A國為例進行闡述。

符合下列條件之非屬跨國集團最終母公司之組成個體，應依據相關規定向A國稅捐機關申報國別報告：

- 1.該個體為A國之居住者；且
- 2.適用下列任一條件：
 - a)跨國企業集團之最終母公司於其為稅務居住者之租稅管轄權，無申報國別報告之義務；或
 - b)在申報國別報告之期限前，最終母公司為稅務居住者之租稅管轄權已簽屬某一有效的國際協定，但尚未簽訂一合格的主管機關協議；或
 - c)經A國稅捐機關通知為A國居住者之組成個體，其最終母公司為稅務居住者之租稅管轄權有系統性的失能 (Systemic Failure)

(6)通知相關法令範本

為A國稅務居住者之跨國企業集團之任一組成個體，應在國別報告之申報會計年度最後一日前，告知A國稅捐機關，其是否為最終母公司或代理母公司；若該組成個體既非最終母公司亦非代理母公司時，其需在國別報告之申報會計年度最後一日前，通知A國稅捐機關，應申報個體之身分與稅務居住地。 **K**



台灣稅捐機關態度及因應措施

近年國際反避稅蔚為風潮，資訊透明化亦雷厲風行，各國政府之租稅戰爭越演越烈。為因應國際反避稅及資訊透明之要求，我國財政部已訂定健全資訊交換機制專案計畫，將研訂資訊交換審查原則及作業程序，以定調我國未來資訊交換政策。同時，政府機關亦積極推動洽簽租稅協定，藉由其提供的減免稅措施，減少台商調整投資架構及商業、交易模式的稅負成本，提供企業合理的保護，以避免淪為跨國企業避稅管道，侵蝕他國稅基。

此外，財政部於2013年已正式啟動「稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫」之作業專案，動員賦稅署、國際財政司、及各區國稅局參與，依BEPS行動計畫研擬有效防止措施，據以研修相關稅法及租稅協定範本，維護租稅主權。行動計畫13預期將對國內法之制定及租稅協定之簽訂帶來實質影響，台灣稅捐機關除宣導國際反避稅趨勢外，亦提醒企業應及早因應。

因應措施

隨著全球合作打擊逃漏稅的趨勢、OECD處理BEPS行動計畫方式陸續公布，各國政府勢將配合修正相關稅法、租稅協定範本、強化稅務資訊透明，以避免稅基侵蝕、維護合理稅收或避免國際租稅制裁。

雖各地稅法差異及稽徵機關之見解可能不同，但可預期企業過去所規劃的對外投資架構、商業及交易模式，或有利用各國稅制差異及資訊不透明的第三地區進行租稅規劃，將利潤移轉至低稅負或免稅地區，達到免稅或減輕稅負的效果，將衍生更高之不確定性及稅務管理之風險。

鑑於行動計畫13應備置之三類文據為一嶄新且未經試驗的制度，許多必要提供之資訊仍尚待評估與討論，跨國企業應提早進行移轉訂價規劃工作，並考慮於2015年先行試編，及早檢視及調整集團現行投資架構、營運策略、內部交易模式，以確保其移轉訂價政策符合各國政府法令規定，適度降低稅務風險。



台灣稅捐機關態度及因應措施(續)

企業在按各國租稅新制度，依據企業實質經濟活動所執行之功能、使用之資產及承擔之風險，合理規劃於各國分配利潤之時，可善用VCM專案之整合，減輕企業經營布局之稅負成本，合理達成集團稅後利潤最大化之目標，同時符合政府政策、避免被認為有侵蝕稅基或移轉利潤之情形。

行動計畫13對VCM的影響

於提升透明度之目標下，企業面臨各國稽徵機關質疑及挑戰的風險日益升高，行動計畫13要求跨國企業提供涵蓋其全球所得配置、經濟活動及各國納稅情形等相關資訊之國別報告予所有稅捐機關，將使得稅捐機關得到前所未有關於利潤配置之資訊，且各國稅捐機關對這些資訊可能有不同的回應。

跨國企業於面對此一重大國際租稅環境之改變時，應在集團利潤配置等相關資訊將可能完全對稅捐機關揭露之基礎上，重新檢視集團現行價值鏈之配置，以預先瞭解可能產生之潛在衝擊與挑戰，同時進行必要之調整及優化，使稅務規劃與集團之價值鏈緊密結合。

為因應此潮流，跨國企業除應持續掌握國際租稅發展趨勢，瞭解各國稅法及租稅協定修正方向外，亦可透過價值鏈稅負優化管理之VCM專案，重新配置集團內關係企業的功能、風險和資產，以達成營運成本節省，進而優化經營效率及稅負效率。

在VCM之規劃下，除強化集團稅務管理之效益，亦可同時加強集團移轉訂價管理之一致性與透明度，方能有合理之經濟實質佐證集團稅務規劃之結果，以靈活應對國際租稅及商業環境之變化。^K



附錄1 全球檔案

揭露項目	揭露內容
組織結構	以圖表形式說明跨國企業的法律及所有權結構及各營運個體的地理位置。
跨國企業業務說明	- 跨國企業業務之概括書面說明，包括： ◆ 營業利潤的重要動因。 ◆ 營業額屬集團前五大的產品和(或)服務，及其他營業額超過集團總營業額5%的產品和(或)服務之相關供應鏈說明，必要敘述可以圖表方式表達。 ◆ 列示並簡要說明跨國企業集團成員之間，除了研究與發展服務以外的重要服務安排，包括：提供重要服務主要所在地之能力說明，及分攤服務成本和決定集團內服務價格之移轉訂價政策。 ◆ 上述第二點中所提及的集團產品及服務的主要地理市場說明。 ◆ 簡要的書面功能性分析，說明集團內個別個體對價值創造的主要貢獻，即執行的主要功能、承擔的重要風險和使用的重要資產。 ◆ 說明會計年度中跨國企業所發生的重要業務重組交易、收購及出售。
跨國企業的無形資產(定義於《OECD移轉訂價指導原則》之第六章中)	- 概括說明跨國企業對於無形資產的開發、所有權及運用的整體策略，包括：主要研究發展設施之所在地及研究發展管理之所在地。 - 列示跨國企業集團就移轉訂價目的係屬重要的無形資產或無形資產群組，並說明哪些個體在法律上擁有上述無形資產。 - 列示在已辨識之關係企業間與無形資產有關之重要協議，包括：成本分攤協議、主要研究服務協議及授權協議。 - 概括說明有關研究發展及無形資產的集團移轉訂價政策。 - 概括說明案關會計年度中關係企業間任何重要的無形資產利益轉讓，包括：所涉及的個體、國家及報酬。
跨國企業的內部融資活動	- 概括說明集團的融資方式，包括與非關係貸款人的重要融資安排。 - 辨識任何為集團提供集中融資功能之跨國企業集團成員，包括該成員依法設立登記之國家及其實際管理處所。 - 概括說明跨國企業關於關係企業間融資安排的一般性移轉訂價政策。
跨國企業的財務及稅務情形	- 就案關會計年度，跨國企業另為財務報告、法律監管、內部管理、稅務或其他目的所編製的全年合併財務報表。 - 列示及簡要說明跨國企業集團現有的單邊預先訂價協議，及其他有關各國間所得分配的稅務裁定。

附錄2 當地國檔案

揭露項目	揭露內容
當地個體	● 說明當地個體的管理結構、當地組織結構圖、當地管理階層的呈報對象及上述呈報對象主要辦公處所的所在國家。 ● 詳細說明當地個體的業務及所追求的業務策略，包括：指出當地個體在本年度或前一年度中是否涉入業務重組或無形資產移轉，或受到影響，並說明上述交易對當地個體造成影響之構面。 ● 主要競爭對手。
受控交易	個體應針對其所涉入的每一重大類型之受控交易提供下列資訊： ● 重大受控交易的描述(例如：取得生產服務、採購商品、提供服務、資金借貸、背書及履約保證及無形資產的授權等)，及該等交易發生之情境背景介紹。 ● 涉及當地個體之各類型受控交易中集團內收取與支付的金額(例如：產品、服務、權利金及利息等之收支)，並依據境外支付者或收取者所屬的租稅管轄權分拆明細。 ● 辨識各類型受控交易所涉及之關係企業及其等間之關係。 ● 當地個體所簽訂的所有重要集團內協議之副本。 ● 針對有備置文據的各類型受控交易，對營利事業及相關關係企業進行詳細的可比較程度及功能性分析，包括相較於以前年度之任何改變。 ● 指出適用各類型受控交易的最適移轉訂價方法及選擇該方法之原因。 ● 指出哪一個關係企業被選定為受測個體及選定的原因。 ● 彙總適用移轉訂價方法的重要前提假設。 ● 若相關，解釋進行多年度分析的原因。 ● 列示並說明移轉訂價分析中所選取的任何可比較未受控交易(內部或外部)，及所依據的獨立企業之財務指標相關資訊，包括：說明可比較對象的蒐尋方法，及該等資訊來源。 ● 說明所進行的任何可比較程度調整，及指出係調整受測個體或可比較未受控交易之結果，或是兩者皆有。 ● 說明依據適用所選擇的移轉訂價方法，結論相關交易之訂價係符合常規的原因。 ● 彙總適用移轉訂價方法時所使用的財務資訊。 ● 當地稅捐管轄權並非締約或裁定之一方，但與上述受控交易相關之現有的單邊、雙邊及多邊預先訂價協議及其他稅務裁定。
財務資訊	● 當地個體案關會計年度的財務資訊，若有經查核簽證之財務報表，應提供之；若無，應提供現有未經查核簽證之財務報表。 ● 提供資訊及分攤表以顯示適用移轉訂價方法時使用之財務資訊，如何與全年財務報表勾稽。 ● 分析所使用的可比較對象相關財務資料彙總表，以及取得資料的來源。

註¹若此功能性分析會重覆全球檔案中之資訊，參照全球檔案即可。

附錄3 國別報告範本

表1. 依租稅管轄權劃分之所得、稅負及業務活動分配概況

跨國企業名稱： 案關會計年度：										
租稅管轄權	收入			稅前損益	已納營業利事業所得稅(現金收付制)	應計所得稅-當年度所得稅費用	登記資本額	累積盈餘	員工人數	有形資產(現金及約當現金除外)
	非關係企業	關係企業	合計							

表2. 涵蓋於各個以租稅管轄權為群組之跨國企業集團所有組成個體之名單

跨國企業集團名稱： 案關會計年度：															
租稅管轄權	屬該租稅管轄權居民之組成個體	成員設立註冊地(如不同於居住地)	主要營運活動												
			研究發展	持有或管理無形資產	採購	生產製造	銷售、行銷或配銷	行政管理或支援服務	向非關係企業提供服務	內部集團財務	受管制之金融服務	保險	持有股權或其他股本權證	無營運活動	其他
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

註2請在《其他資訊表》具體說明該組成個體之業務活動性質。



附錄3 國別報告範本(續)

表3.額外資訊

跨國企業集團名稱： 案關會計年度：
請涵蓋任何企業認為必要，或有助於理解提供於國別報告中強制性資訊，之進一步簡要資訊或說明。

Contact Us

如有任何稅負管理問題，請與我們聯繫：

價值鏈稅負優化管理

張芷 執業會計師

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 04590

E: schang1@kpmg.com.tw

林嘉彥 副總

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 07886

E: chrislin@kpmg.com.tw

呂國豪 經理

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 10241

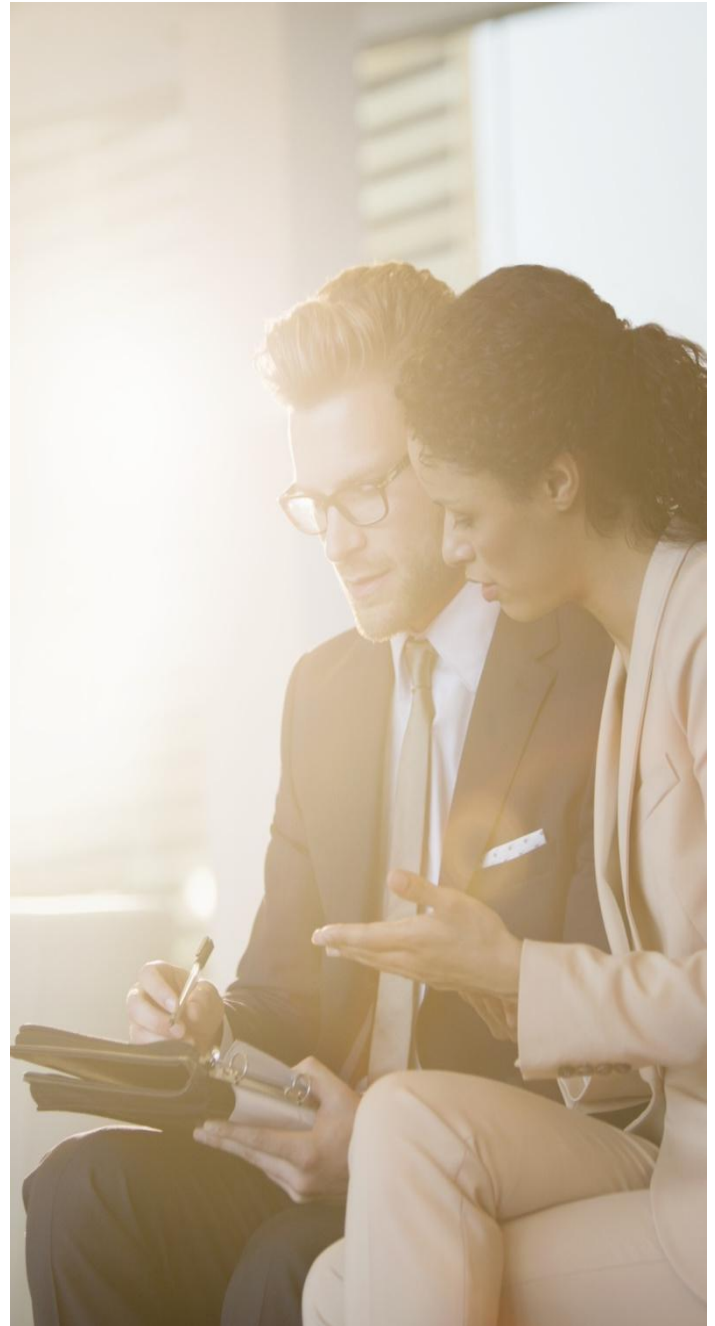
E: hlu@kpmg.com.tw

王胤涵 高級專員

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 15286

E: irenewang2@kpmg.com.tw

欲了解更多**BEPS**最新趨勢，詳情請按此[連結](#)



kpmg.com/tw

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.