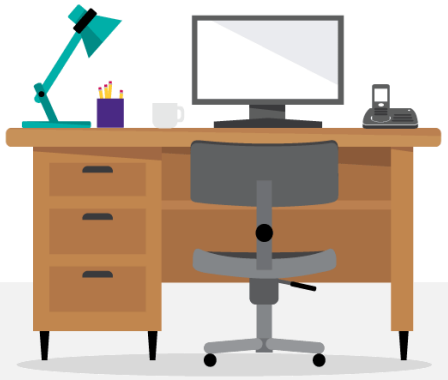
KPMG 安侯建業

BEPS時代
國際租稅趨勢

2016年9月號

前言



稅務透明之觀念已成為國際租稅新趨勢。在大眾輿論壓力以及G20/OECD與歐盟（EU）之政治力量結合下，全球稅務模式開始產生轉變，國別報告（Country-by-country reporting, CBCR）在此發展中扮演重要角色。目前許多領域中，如天然產業（extractive industry）與金融業，為配合強制揭露資訊之發展趨勢，已有自願公開國別報告之規定。同時，作為OECD BEPS反避稅計畫的一部分，OECD已開始向稅務機關提倡國別報告（BEPS行動計畫13）制度，而歐盟除了在反避稅計畫中推行相似之規定外，亦考慮針對所有行業強制公開揭露國別報告資訊之可能性。

目前已有許多受國別報告規範影響之企業，委託KPMG協助建立編製國別報告相關流程，包括蒐集、彙總、分析與申報全球營運相關資訊。隨著國別報告法規新浪潮的到來，預期此需求將日益增加。然而，有遠見的企業不僅只專注於編製流程，亦將開始檢討與調整營運模式及租稅政策。如此，將可確保企業主動掌握情勢並遵循新規定，一些業界常見的做法，包括：

1. 主動瞭解並掌握最新發展趨勢，而非被動因應相關規定。
2. 檢視企業現況，並調整相關營運模式與租稅政策。同時，應考量公眾觀感，並強化與稅務機關之關係。
3. 辨識不符合新租稅規定之企業架構或營運實務，並規劃與施行適當的因應措施。
4. 預期突發狀況，並管理相關風險，如雙重課稅以及與稅務機關之稅務爭議等。

隨著國別報告法規日益複雜，充分了解相關發展現況已成為企業重要課題。雖然OECD與歐盟的國別報告內容大致相同，但歐盟將可能實施公開國別報告（public CBCR）之規定，企業應能分辨不同國別報告規範之差異。本刊物將協助企業針對下列國別報告之規範進行分析比較：

1. 歐盟要求申報予稅務機關之國別報告規定（非公開國別報告）；
2. 歐盟要求企業向大眾公布之國別報告草案（公開國別報告）；與
3. OECD BEPS行動計畫13之國別報告。

若您尚未展開因應行動，可諮詢文末列示之KPMG專業團隊，以提供您更進一步的協助。本刊物係從歐盟角度提供相關國別報告簡要概述，若需瞭解更多資訊，敬請參閱KPMG於2016年8月發布之〈Country-by-country reporting _ An EU perspective〉原文刊物，並請持續關注KPMG TW稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫專區網頁，以掌握最新稅務資訊。

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

Contents

歐盟實施國別報告行動概述

02 歐盟發布之「非公開國別報告」規定

04 歐盟發布之「公開國別報告」草案

06 比較不同國別報告之規範

09 國別報告實施時程

11 KPMG觀察與建議

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Award

國際財經雜誌International Tax Review（ITR）是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR Asia Tax Award除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。

歐盟實施國別報告行動概述

歐盟發布之「非公開國別報告」規定

現況

歐盟成員國於2016年3月8日同意非公開國別報告之規定，並於2016年5月25日正式通過，成員國將於2017年6月4日前將該規定納入國內法。

OECD 國別報告之影響

歐盟大致遵循OECD BEPS行動計畫13中，關於申報予稅務機關之國別報告規定。然而，二者仍存在部分差異，主要係因歐盟與其他租稅管轄區稅務環境不同所致。預期歐盟成員國不會針對歐盟與OECD國別報告規定之差異，分別頒布不同的法令，並且目前部分成員國已完成新移轉訂價文據相關規定之立法。

首次適用年度

新規定將於2016年1月1日起開始適用，但若集團企業之母公司非位於歐盟成員國，歐盟成員國可以將該集團之適用日期延後1年。

企業之影響

歐盟要求應申報國別報告之跨國企業，向歐盟稅務機關申報集團整體之稅務相關資訊，包含非歐盟地區之相關營運資訊。

申報門檻

歐盟規定，當跨國企業之集團合併營收大於7億5仟萬歐元，且最終母公司或其他集團成員為歐盟成員國之稅務居民時，將具有申報義務。

申報義務人

若集團最終母公司為歐盟成員國之稅務居民，須進行申報。若非前述情形，則所有位於歐盟成員國之子公司（不包含分公司）必須進行申報（第二申報機制，Secondary reporting）；除非該集團母公司已依據非歐盟國家規定提交國別報告，且該非歐盟國家稅務機關與子公司所在之歐盟成員國稅務機關間，具有有效的資訊交換協議。

除了由所有位於歐盟成員國之子公司分別申報國別報告予其所在地之稅務機關外，該集團亦可指定位於歐盟成員國其中一家子公司，負責申報予其所在地之稅務機關作為替代方案。此外，不論子公司是否為歐盟成員國之稅務居民，均可被指定作為「代理母公司（surrogate parent）」，代替所有位於歐盟成員國之子公司申報國別報告；惟若該代理母公司並非歐盟成員國之稅務居民，則該非歐盟國家稅務機關與子公司所在之歐盟成員國稅務機關間，必須具有有效的資訊交換協議。

申報方式

國別報告應向集團母公司或子公司所在地之歐盟成員國稅務機關申報，或申報予母公司或

KPMG © 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

代理母公司所在地之非歐盟國家稅務機關。該非歐盟國家稅務機關將交換國別報告資訊予集團子公司或常設機構所在之歐盟成員國稅務機關。歐盟稅務機關可使用國別報告資訊評估移轉訂價是否存在高度風險，但不得藉此作為移轉訂價調整之基礎，且應遵循國內之保密規定。

申報內容

集團整體資料應以租稅管轄區作為區分基礎進行合併申報，資料內容應包含：

- 收入（分別列示關係企業與非關係企業）
- 稅前損益
- 已納營利事業所得稅
- 應計所得稅
- 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)

國別報告亦應辨認各個集團成員（包含常設機構），並列示其稅務居住地（若設立登記地與稅務居住地不同），與主要營運活動。

申報時點

國別報告應依據集團之會計年度逐年備置，並於會計年度結束後12個月內進行申報。

報告格式、語言等規定

國別報告應以歐盟指令（Directive）規定所附之範本格式編製（與OECD建議之國別報告範本內容相同）。未規定報告語言，但很可能要求至少應為歐盟成員國之官方語言或工作語言。此外，企業應在國別報告中指定所使用之貨幣單位。

通知、罰則、查核等規定

歐盟指令要求企業應通知稅務機關稅務相關事宜，特別是關於集團將由哪一實體進行申報之通知。雖然該指令要求各成員國必須規定相應之罰則，但預期大多數成員國將擴大其國內現有移轉訂價罰則之規定，以作為因應之道。此外，該指令並未具體針對查核要求進行說明。

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

歐盟發布之「公開國別報告」草案

現況

於2016年4月12日歐盟發布「公開國別報告」之立法草案，該草案修訂現有的歐盟指令（the Accounting Directive），目前尚需經過成員國（特定多數決）與歐洲議會（European Parliament）之同意。歐洲議會很可能會支持該草案，但可能要求更進一步的規範。廣義而言，「特定多數決（qualified majority）」係指獲得至少佔歐盟人口數65%之16個成員國同意。若該修正指令正式通過並生效，各成員國將於12個月內將該規定納入國內法。

與非公開國別報告之差異

該草案與「非公開國別報告」規定相似，惟仍存在部分差異，其中最大差異即為要求集團企業公開揭露國別報告資訊，此項公開揭露之要求係以先前歐盟其他規範為基礎，如資本要求指令（Capital Requirements Directive, CRD IV）中，針對天然產業與金融業之公開國別報告規定。

首次適用年度

該指令之草案並未指定首次適用之特定年度，目前提案為：自修訂指令生效之日起2年內開始之會計年度，應適用新規定。因此，歐盟成員國原則上可選擇盡早適用規定。

企業之影響

該規定將要求適用之跨國企業向所在之歐盟成員國稅務機關申報集團整體之稅務相關資訊，包含非歐盟地區之相關營運資訊、位於歐盟之商業登記地，並應於企業網站中公開報告資訊。

申報門檻

當一跨國集團合併淨營收或獨立營運企業之淨營收大於7億5仟萬歐元，且最終母公司或該集團其他成員（包括分公司）為歐盟成員國之稅務居民，將具有申報義務。

申報義務人

若集團最終母公司為歐盟成員國之稅務居民，須進行申報。若非前述情形，則所有位於歐盟成員國之子公司必須進行申報；若無位於歐盟成員國之子公司，則位於歐盟成員國之分公司必須進行申報。若由最終母公司申報，其須於企業網站中公開報告資訊。進行申報之子公司或分公司，亦須於該等子 / 分公司或集團成員之企業網站公開報告資訊。

若集團最終母公司已於企業網站公開報告資訊，則除了由所有位於歐盟子 / 分公司分別申報國別報告予其所在地之稅務機關外，該集團

KPMG

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

亦可指定由位於歐盟成員國其中一家子 / 分公司負責申報予其所在地之稅務機關作為替代方案。

申報義務人之範圍排除「小型」企業，以及母公司位於歐盟之金融產業，因後者已依據現行歐盟公開國別報告規定（CRD IV）申報所有營運活動。

申報方式

企業必須申報國別報告予歐盟各成員國之商業登記處（commercial register），以及於適當集團網站公開報告資訊。

申報內容

該報告應以下列基礎提供涵蓋集團整體之特定資訊：

- 依歐盟各成員國分別提供資訊
- 依列入歐盟「黑名單（blacklist）」之各租稅管轄區分別提供資訊
- 彙總提供全球其他地區之資訊

上述之歐盟黑名單目前尚在擬訂中，預期將於2017年底完成。該黑名單將涵蓋不遵循國際一致之透明度規範及相關準則之租稅管轄區。

應申報資料內容包含：

- 淨營業收入（包含與關係企業交易之營業收入）
- 稅前損益
- 已納營利事業所得稅
- 應計所得稅
- 累積盈餘
- 員工人數

該指令之草案並未要求辨認各個集團成員，但應簡述集團於各個已申報租稅管轄區內從事之營運活動，並解釋應計所得稅與已納營利事業所得稅之差異。

申報時點

國別報告應依據集團之會計年度逐年備置，並採用與公司其他報稅文件之相同方式進行申報。

該指令之草案未規定申報之時點，但若由位於歐盟成員國之子 / 分公司進行申報，則位於非歐盟國家之母公司須於資產負債表日後12個月內，發布該報告之線上版本，並至少應保留5年。

報告格式、語言等規定

無特殊格式規定，但報告語言要求至少應為歐盟成員國之官方語言。該報告應使用與合併財務報表相同之貨幣單位。

通知、罰則、查核等規定

該指令之草案並未具體要求企業應通知稅務機關稅務相關事宜，但歐盟各成員國須規定相應之罰則。此外，查核人員將審查國別報告是否已依規定「提供並可供使用（provided and made accessible）」。

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

比較不同國別報告之規範

概述

	OECD BEPS 行動計畫 13（非公開國別報告）	歐盟 非公開國別報告	歐盟 公開國別報告
揭露方式	稅務機關	歐盟成員國稅務機關	公開揭露
法律基礎	OECD BEPS行動計畫13之建議	歐盟指令	歐盟指令
法律現況	原則上法律效力約束MCAA(1)之簽署國，但僅限於國內法有實施國別報告之國家	歐盟成員國於2016年5月25日採行	尚未通過： 指令草案已於2016年4月12日發布
首次適用年度	OECD建議自2016年1月1日起之會計年度開始適用，或由各簽署CAA(2)之租稅管轄區另行公布首次適用年度	自2016年1月1日起之會計年度開始適用，但歐盟成員國可選擇延後第二機制至2017年1月1日起適用	目前草案規定，自指令生效之日起2年內開始之會計年度應適用
申報方式	依據範本，申報予稅務機關	依據範本，申報予稅務機關	申報予商業登記處以及於企業網站公開揭露
申報時點	會計年度結束後12個月內	會計年度結束後12個月內	每年申報，但尚未有明確之期限
查核要求	無	無	有，將審查是否已依規定「提供並可供使用」
最低集團申報門檻	集團合併營收大於7億5仟萬歐元	集團合併營收大於7億5仟萬歐元	（合併）淨營收大於7億5仟萬歐元
申報實體	最終母公司或第二機制	最終母公司或第二機制	最終母公司或第二機制

[1] MCAA：多邊主管當局協議（Multilateral Competent Authority Agreement）
[2] CAA：主管機關協定（Competent Authority Agreement）

KPMG © 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

	OECD BEPS 行動計畫 13（非公開國別報告）	歐盟 非公開國別報告	歐盟 公開國別報告
申報第二機制	若當地實體與最終母公司之租稅管轄區之間無有效的資訊交換機制	若歐盟當地實體與最終母公司之租稅管轄區之間無有效的資訊交換機制	若集團最終母公司並非位於歐盟
有限第二機制	一當地實體可為所有位於該租稅管轄地之實體進行申報	一歐盟實體可為所有位於歐盟之實體進行申報	可僅由一集團成員負責於網站中公開資訊
代理母公司機制	若集團各實體之租稅管轄區之間，具有有效的資訊交換機制，則其中一個實體可代替第二機制進行申報	若集團非歐盟實體之租稅管轄區，與集團其他實體所在之歐盟成員國之間，具有有效的資訊交換機制，則其中一個位於歐盟或非歐盟之實體可代替第二機制進行申報	若最終母公司已於網站公開報告資訊，則一歐盟子 / 分公司可代替第二機制進行申報
申報實體門檻	無	無	「小型」企業無須申報
申報排除條件	無	無	母公司位於歐盟且已依循CRD IV指令申報所有營運活動
應申報實體	所有歐盟與非歐盟之合併報表實體	所有歐盟與非歐盟之合併報表實體	所有歐盟與非歐盟之合併報表實體
資料彙總基礎	以營運活動之租稅管轄區為劃分基礎	以營運活動之租稅管轄區為劃分基礎	(1) 依歐盟各成員國劃分； (2) 依歐盟黑名單之地區劃分；及 (3) 依全球其他地區劃分
罰則	適用當地規定	適用當地規定	適用當地規定

- 資訊可能有所簡化，以利比較。

具有潛在顯著差異； 整體規定大致相似

KPMG © 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

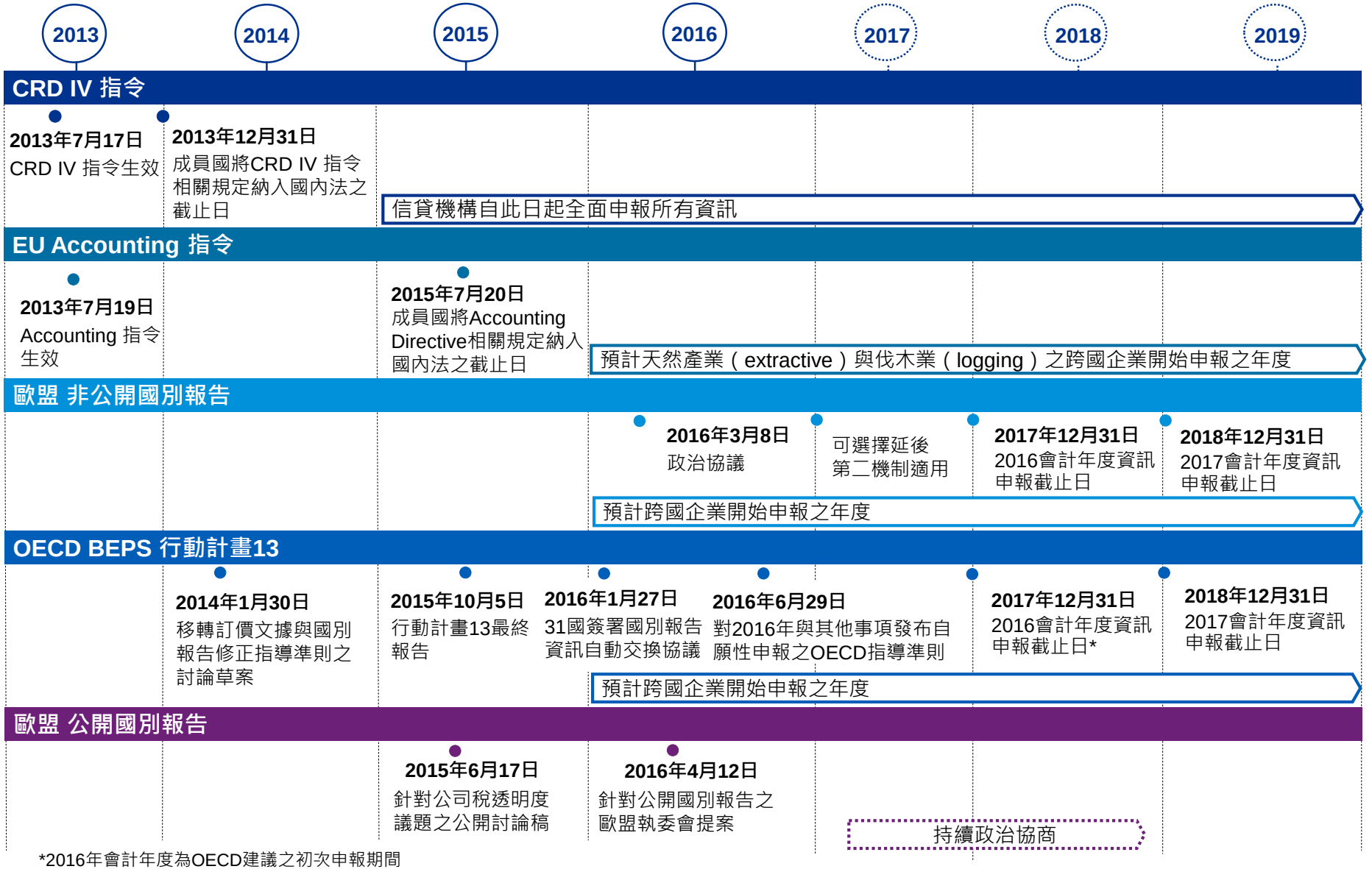
申報資料

		OECD BEPS行動計畫13（非公開國別報告）	歐盟 非公開國別報告	歐盟 公開國別報告
成員之身份、稅務居住地、適用法律以及營運活動		✓	✓	位於歐盟各成員國之營運活動
收入	非關係企業	✓	✓	–
	關係企業	✓	✓	–
	合計	✓	✓	淨營業收入（包含關係企業交易）
稅前損益		✓	✓	✓
已納營利事業所得稅		✓	✓	✓（應計所得稅與已納營利事業所得稅差異之說明）
應計所得稅		✓	✓	
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)		✓	✓	–

- 資訊可能有所簡化，以利比較。

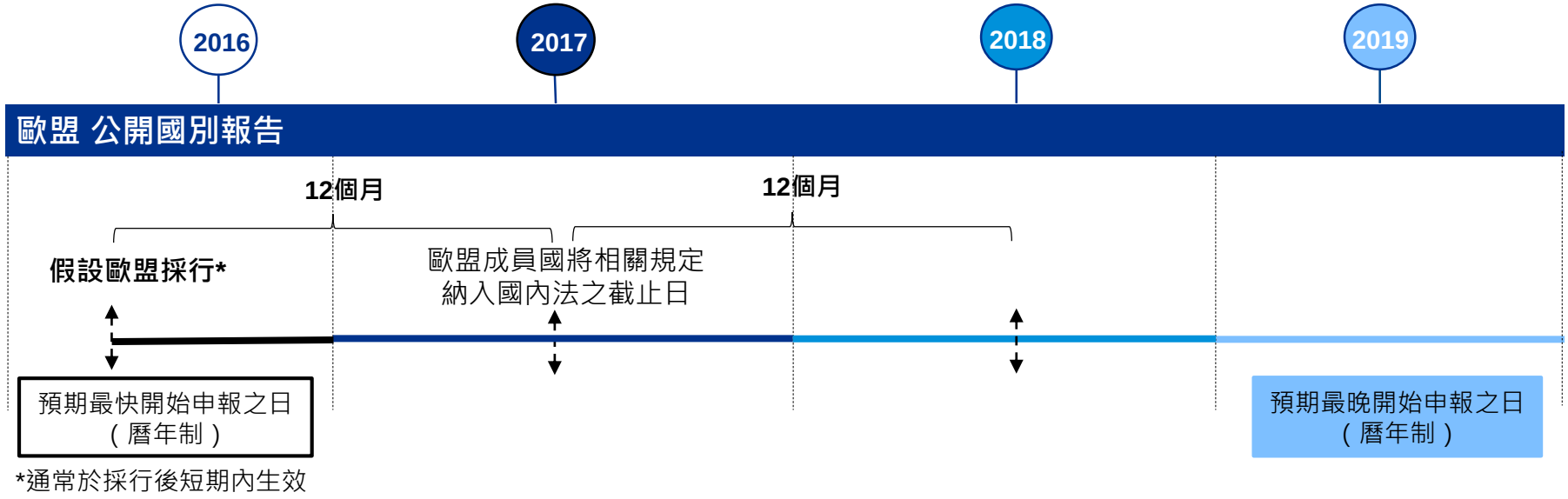
具有潛在顯著差異；整體規定大致相似

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



*2016年會計年度為OECD建議之初次申報期間

© 2016 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.



*通常於採行後短期內生效

© 2016 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.

KPMG觀察與建議

資訊透明度已成為全球討論關於跨國營運課稅之核心議題。隨著OECD BEPS行動計畫13最終報告出爐，因應國際稅務發展趨勢制訂並實施移轉訂價文據相關規定，已成為全球各國立法之趨勢。即使跨國集團母公司所在國未實施國別報告相關規定，但只要集團於有實施該規定之國家從事營運活動，皆可能被要求備置國別報告。

目前，雖然台灣尚未與其他國簽定雙邊稅務資訊交換協議，亦未參與國際間多邊自動資訊交換機制，但台商企業以及外商在台子 / 分公司仍將受到國際間推行新移轉訂價文據規定影響。例如：於歐盟地區從事經營活動之台商集團，若適用歐盟申報規定，仍應由當地子公司或代理母公司依循歐盟規定，向所在地稅務機關申報國別報告。此外，外商在台子 / 分公司所屬集團若符合歐盟申報規定，外商在台子 / 分公司亦可能被台灣稅務機關要求提示國別報告相關資訊，以利租稅審查之進行。因此，謹建議跨國集團企業應立即採取因應措施：

- 檢視集團經營活動所在地各國規定之移轉訂價文據要求內容與相異處，確認集團是否已達申報門檻；並持續且密切關注營運當地國家與國際間之租稅發展趨勢，同時應評估對公司稅務立場與規劃之影響。
- 檢視集團備置各項文據之能力，確認是否應尋求稅務專家協助。
- 依據新三層移轉訂價文據（國別報告、全球檔案及當地國檔案）之要求，重新檢視集團現行交易與組織營運架構，以辨認潛在風險；並落實於平時管理集團移轉訂價政策中，作有效之稅務管理。
- 於進行稅務相關決策時，應考量其潛在的名譽風險，並備妥向利害關係人說明企業稅務申報立場之文件。
- 確認與營運所在地稅務機關維繫適當、開放且相互尊重之關係。

綜上，由於各國實施國別報告之規定互有異同，企業應密切關注其發展對稅務規劃及營運架構之潛在衝擊，並參考上述建議擬訂因應策略。

© 2016 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 KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

BEPS行動計畫專案服務團隊

張芷
執業會計師
+886 (2) 8101 6666 (分機04590)
schang1@kpmg.com.tw

丁傳倫
執行副總
+886 (2) 8101 6666 (分機07705)
eting@kpmg.com.tw

游雅絜
執行副總
+886 (2) 8101 6666 (分機14139)
ryu17@kpmg.com.tw

李雅惠
副總經理
+886 (2) 8101 6666 (分機08688)
amberlee1@kpmg.com.tw

張維欣
協理
+886 (2) 8101 6666 (分機10309)
waylonchang@kpmg.com.tw

丁文芳
專員
+886 (2) 8101 6666 (分機15746)
lindseyding@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

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.

© 2016 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 KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個"讚"！
facebook KPMG in Taiwan
Press "Like" and stay connected with us.