

出國報告（出國類別：開會）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)
與新加坡內地稅務局聯合舉辦
「租稅確定性研討會」及新加坡
稅務學院舉辦「經由爭議解決機
制提升租稅確定性研討會」報告

服務機關：財政部綜合規劃司

姓名職稱：科長 楊濛徽

派赴國家/地區：新加坡

出國期間：107年3月25日至3月30日

報告日期：107年6月26日

摘要

新加坡內地稅局(The Inland Revenue Authority of Singapore, 下稱新加坡 IRAS)與經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD)於 107 年 3 月 26 日至 3 月 28 日,於新加坡稅務學院(Tax Academy of Singapore)共同舉辦「租稅確定性研討會(OECD-IRAS Workshop on Tax Certainty)」。另為發揮知識分享綜效,新加坡稅務學院於 107 年 3 月 29 日舉辦「經由爭議解決機制提升租稅確定性(Improving Tax Certainty through Dispute Resolution Mechanisms)研討會」,邀請前揭研討會各國代表及新加坡各界人士參與。

前揭 2 項研討會由 OECD 及新加坡 IRAS 邀請專家擔任講座及與談,並邀集各國稅務機關派員參加,探討國際租稅相關議題,交換彼此經驗,俾供各國擬訂政策與實務參考。

研討會共有 4 位專家擔任講座,包括 OECD 國際租稅專家 Ms. Sandra Knaepen(現任職 OECD 相互協議程序組組長)、美國籍國際租稅專家 Mr. Anthony J. Ferrise(現任職美國內地稅局租稅協定協助及解釋組組長)、西班牙籍國際租稅專家 Ms. Silvia Lopez(現任職西班牙稅務署國際租稅辦公室稽核)、新加坡籍國際租稅專家 Ms. Lou Wai Ling(現任職新加坡內地稅局國際租稅部門首席租稅專家),討論議題包括租稅確定之重要性、強化租稅確定性之機制與實務工具、預防爭議與促進爭議解決之機制與最佳實務、仲裁機制、新加坡爭議解決之經驗、經由相互協議程序(MAP)及多邊工具(MLI)促進爭議解決等,講座亦備個案案例,由參加成員分組討論與分享。本次研討會有助與會人員更加瞭解各國如何藉相互協議程序、多邊工具及預先訂價協議等機制,預防爭議與促進爭議之解決,俾提升租稅確定性及經商環境之可預測性。

目次

壹、目的.....	1
貳、會議過程.....	2
參、會議議題摘錄	3
一、租稅確定之重要性及其對跨境交易與投資之影響.....	3
二、爭議之解決—相互協議程序.....	9
三、爭議之預防—預先訂價協議.....	15
四、BEPS 行動計畫 14 之最低標準與最佳實務.....	24
五、爭議之解決—仲裁.....	31
肆、心得與建議	35
伍、附錄—會議資料	37

壹、目的

OECD 致力於聚集全球各地管理者，為全球經濟發展努力合作，主要目的為穩定全球經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定及協助開發中與未開發國家之經濟進步。為達上述目的，OECD 每年於各國舉辦數十場研討會，集合超過 100 個經濟體之管理者及菁英，相互合作分享專業知識，以達促進全球經濟發展之最終目標。

OECD 與新加坡 IRAS 在 107 年 3 月 26 日至 3 月 28 日於新加坡稅務學院共同舉辦「租稅確定性研討會」。另為發揮知識分享綜效，新加坡稅務學院於 107 年 3 月 29 日舉辦「經由爭議解決機制提升租稅確定性研討會」，邀請新加坡各界人士參與。

本次研討會係新加坡 IRAS 特別舉辦，由 OECD 及新加坡 IRAS 共同邀請專家擔任講座及與談，並邀集各經濟體稅務機關派員參加。討論議題包括租稅確定之重要性、強化租稅確定性之機制與實務工具、預防爭議與促進爭議解決之機制與最佳實務、新仲裁制度之運作、新加坡爭議解決之經驗、經由相互協議程序(MAP)及多邊工具(MLI)促進爭議解決等，內容充實豐富。財政部相關單位(機關)多年來均就 OECD 舉辦之國際租稅研討會擇定合適議題派員參加，旨在與各國稅務機關代表及稅務專家交換實務心得與意見，期透過難得之交流機會，互相討論切磋，瞭解他國租稅制度及掌握國際租稅最新發展趨勢，作為未來我國賦稅政策制定參考，使我國租稅制度更加完善、健全及接軌國際。

貳、會議過程

本次 2 項研討會分別為 107 年 3 月 26 日至 3 月 28 日於新加坡稅務學院舉辦之「租稅確定性研討會」，及 107 年 3 月 29 日於新加坡 Marriott Tang Plaza Hotel 舉行之「經由爭議解決機制提升租稅確定性」研討會。主要討論議題包括：

- 一、租稅確定之重要性及其對跨境交易與投資之影響
- 二、強化租稅確定性之機制與實務工具
- 三、預防爭議與促進爭議解決之機制與最佳實務
- 四、仲裁機制
- 五、新加坡爭議解決之經驗
- 六、經由相互協議程序(MAP)及多邊工具(MLI)促進爭議解決

本次研討會除討論前揭議題，另有分組討論。透過各國代表針對各項議題進行討論，分享各國經驗，提供不同思維角度，再由講座歸納重點，確實瞭解各項議題重點，使各國代表分享研討會所學知識，提升各國爭議預防及爭議解決機制實務應用。

本次與會國家包括澳大利亞(1 位)、汶萊(2 位)、柬埔寨(2 位)、臺灣(1 位)、迦納(2 位)、香港(2 位)、印尼(3 位)、寮國(2 位)、中國大陸(2 位)、聖露西亞(1 位)、史瓦帝尼(2 位)、新加坡(4 位)共 12 個經濟體，出席代表共 24 人。由 OECD 國際租稅專家 Ms. Sandra Knaepen(現任職 OECD 相互協議程序組組長)、美國籍國際租稅專家 Mr. Anthony J. Ferrise(現任職美國內地稅局租稅協定協助及解釋組組長)、西班牙籍國際租稅專家 Ms. Silvia Lopez(現任職西班牙稅務署國際租稅辦公室稽核)、新加坡籍國際租稅專家 Ms. Lou Wai Ling(現任職新加坡內地稅局國際租稅部門首席租稅專家)分別於各項議題擔任講座。

本次研討會我國由財政部綜合規劃司科長楊濛徽代表參加，於會議中藉發言機會向 OECD 國際租稅專家及各國代表表達我國落實稅基侵蝕與利潤移轉(Base erosion and profit shifting, 下稱 BEPS)行動計畫 14 最低標準之立場。此外，除與主辦單位新加坡稅務學院同仁有良好互動，亦利用會議期間與他國代表就稅制稅政交換意見，此行無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，皆收穫豐碩。

參、會議議題摘錄

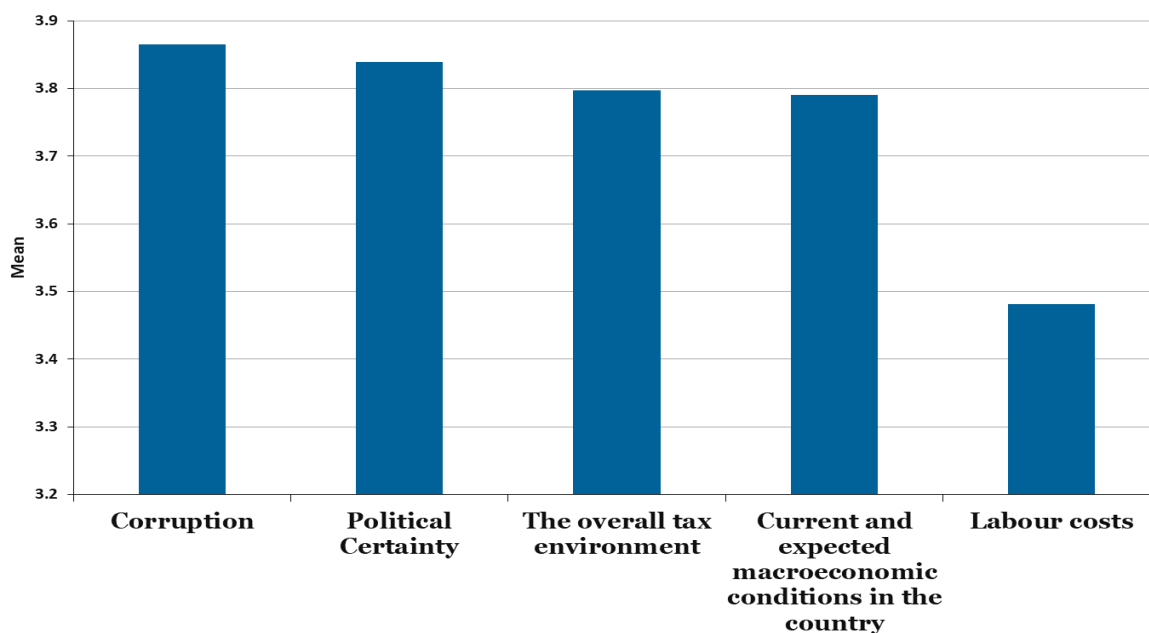
一、租稅確定之重要性及其對跨境交易與投資之影響

面對不確定、不穩定之全球轉型經濟，租稅確定性對跨國企業營運決策影響甚深，有效稅率之不確定性為影響國外直接投資(FDI)之首要因素，租稅確定性亦攸關各國約 15% 稅收。2016 年 20 國集團(下稱 G20)杭州峰會亦指出以租稅確定支持經濟成長之重要性，鼓勵各國不論在國內法律架構層面或國際租稅協定層面，自發考量運用強化租稅確定性之爭議預防及爭議解決實務工具。

為回應 2016 年 G20 峰會要求，OECD 與 IMF 於 2017 年 3 月發布「租稅確定性(Tax Certainty)報告」，該報告探討租稅不確定之性質、其主要來源及對跨境交易與投資之影響，並闡述一套具體及確實可行之作法建議，俾供決策者及稅捐稽徵機關形塑更確定之租稅環境。該報告呈現 OECD 於 2016 年 10 月 18 日至 12 月 16 日期間對全球超過 700 家企業(包括全球營運總部設於 62 個不同租稅管轄區域之企業及區域營運總部設於 105 個不同租稅管轄區域之企業)及 25 個經濟體之稅捐稽徵機關調查結果。調查結果如下：

(一)企業調查結果

影響企業投資前五大因素(圖 1)，依序為貪污賄賂、政治確定性、整體賦稅環境、目前與預期該國總體經濟情況及勞動成本。



資料來源：IMF/OECD(2017), *Tax Certainty*, Paris：OECD。

圖 1 影響企業投資前五大因素

前揭整體賦稅環境因素中，攸關企業投資之前五項租稅因素(圖 2)，依重要性排序為：利潤有效稅率之不確定性；利潤之預期有效稅率；有關加值稅(下稱 VAT)或財貨勞務稅(下稱 GST)進項稅額扣抵與退稅、提供地認定等之不確定及或其他消費稅(如貨物稅、銷售稅及關稅)租稅負擔之不確定；VAT/GST 或其他消費稅負擔之預期中立性(如進項稅額扣抵與退稅及其他優惠安排之可及性)；簽有租稅協定與否。

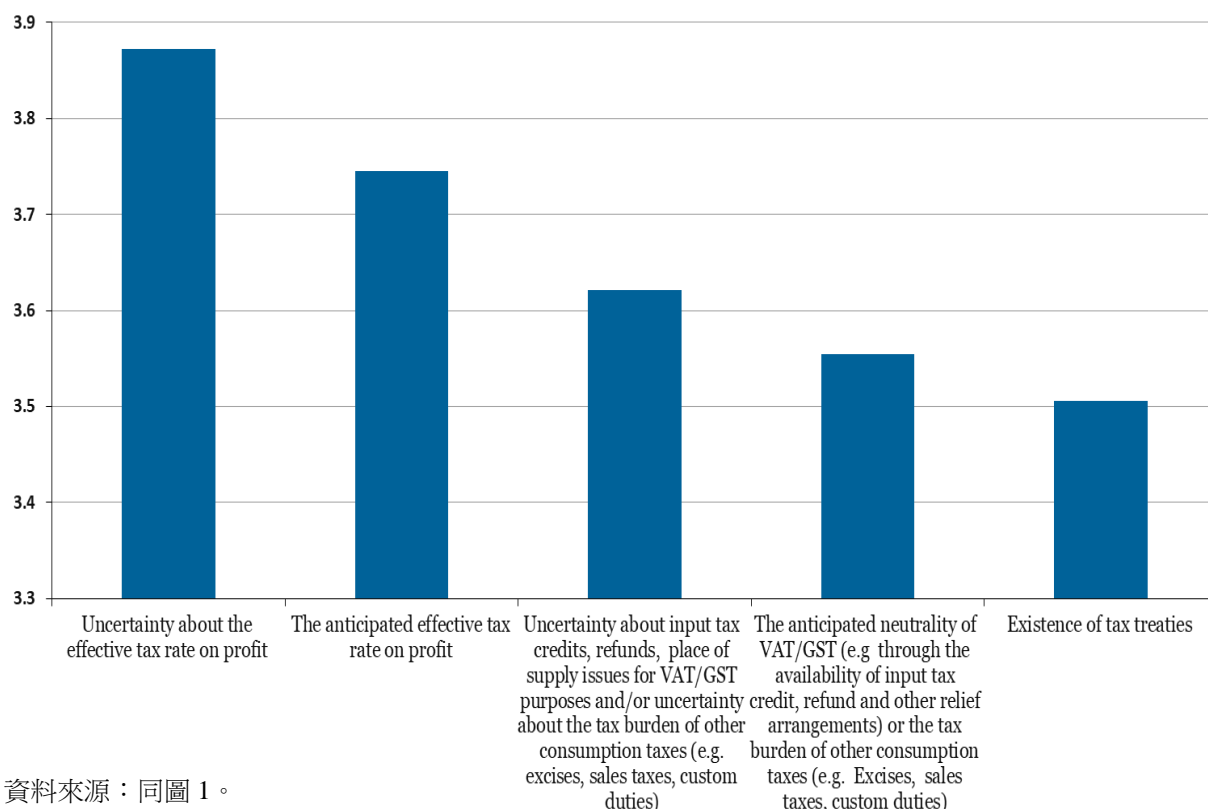


圖 2 影響企業投資前五大租稅因素

租稅不確定前十大來源，可區分為四大面向(圖 3)如下：

1. 稅務行政面向

- (1) 遵循稅務法規之形式要求，如相關文據要求。
- (2) 稅捐稽徵機關不一致或未預期之處置。
- (3) 無法預先經由核釋(rulings)或其他類似機制(如預先訂價協議)達成早期確認。

2. 特定國際因素面向

- (1) 稅捐稽徵機關間對國際租稅標準(如移轉訂價或 VAT/GST)解讀不一致與衝突。
- (2) 稅務法規未能跟進新企業型態之發展。
- (3) 缺乏國際租稅方面之稅務行政專家。

3. 爭議解決面向

- (1) 法院裁決或其他相關機關之冗長決策。
- (2) 法院未預期及不一致之處理。

4. 法律制度面向

- (1) 稅務法規複雜程度(如 VAT/GST 及公司所得稅對常設機構定義不同)。
- (2) 立法不明確及規範欠佳之稅務法規。

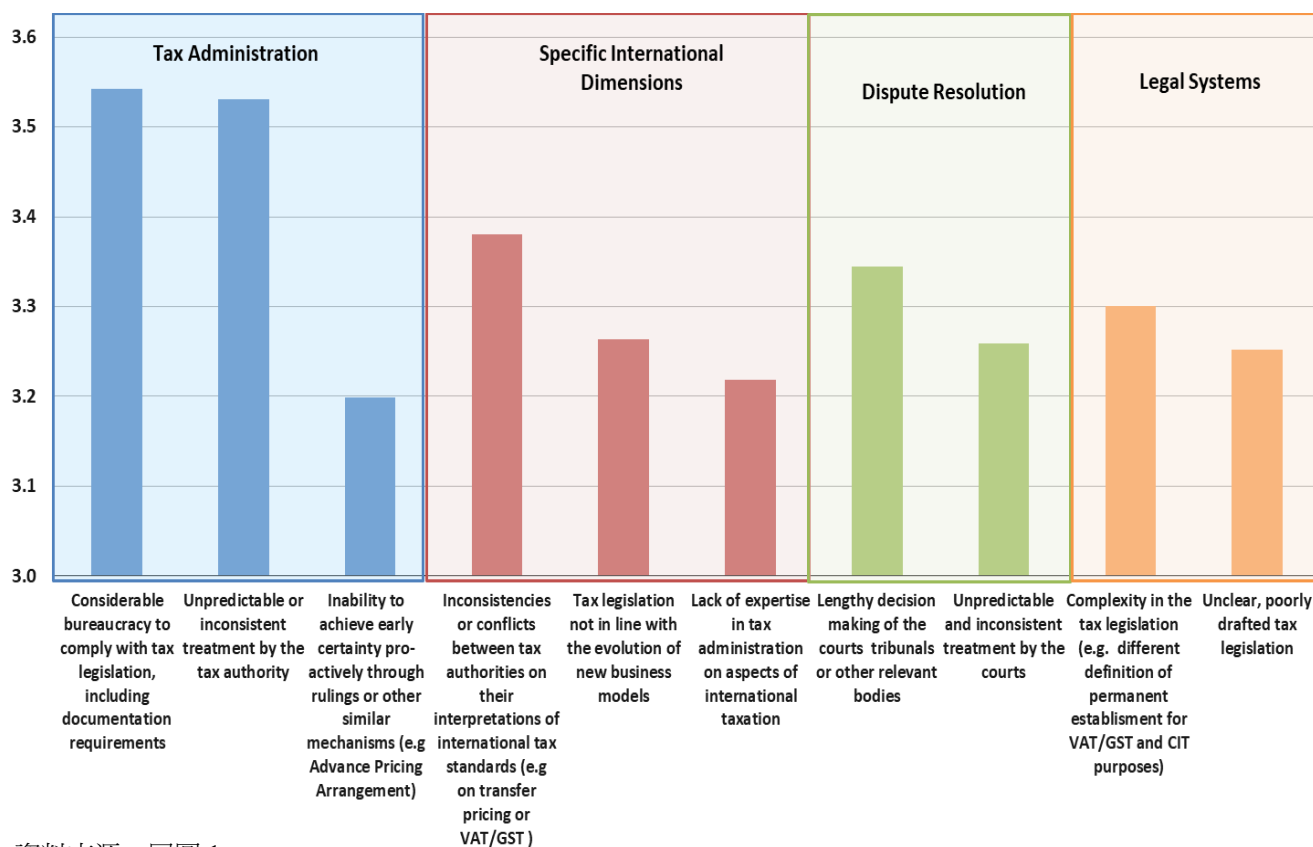


圖 3 租稅不確定性之前十大來源

提升租稅確定性前十大工具，區分三面向(圖 4)分述如下：

1. 法律制度面向

- (1) 降低稅務法規變動頻率。
- (2) 減少遵循稅務法規之形式要求。
- (3) 稅務法規及施行細則規範之詳盡程度。
- (4) 提前公告稅務法規之增修。
- (5) 降低稅務法規複雜性。
- (6) 本國稅務法規接軌國際租稅標準。
- (7) 及時就擬實施新制諮詢納稅義務人。

2. 稅務行政面向

- (1) 提升稅務行政有關遵從方式之透明度。
- (2) 稅捐稽徵機關與納稅義務人間之有效溝通(如經由數位方式等)。

3. 爭議解決面向—有效之國內爭議解決機制。

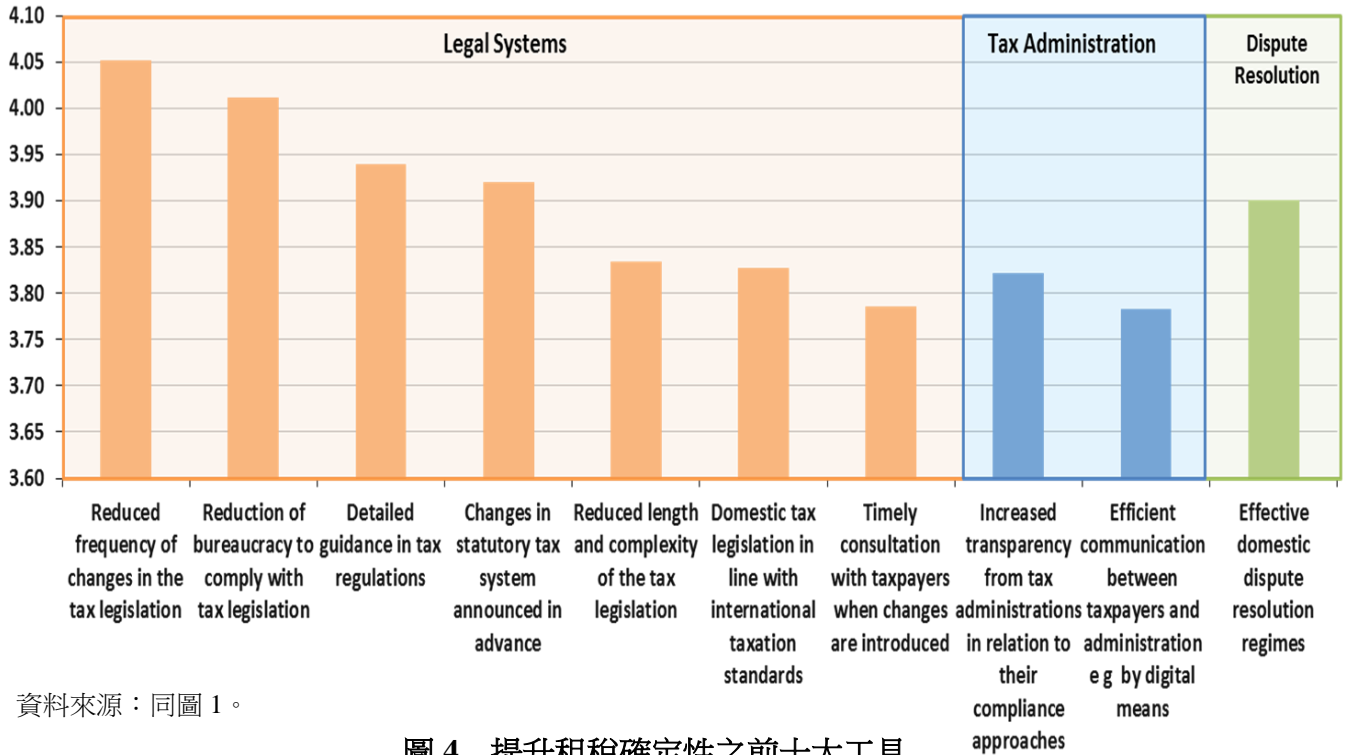


圖 4 提升租稅確定性之前十大工具

以租稅層面觀察，提升租稅確定性之重要工具中，有 7 項與爭議預防〔國內/多邊合作遵從計畫(domestic/multilateral cooperative compliance programmes)、雙邊預先訂價協議(Unilateral APAs)、多邊預先訂價協議(Multilateral APA)、稅務稽核人員間之及時溝通、強化遵從或風險評估之透明性)〕及爭議解決〔相互協議程序(Mutual Agreement Procedures)〕相關。

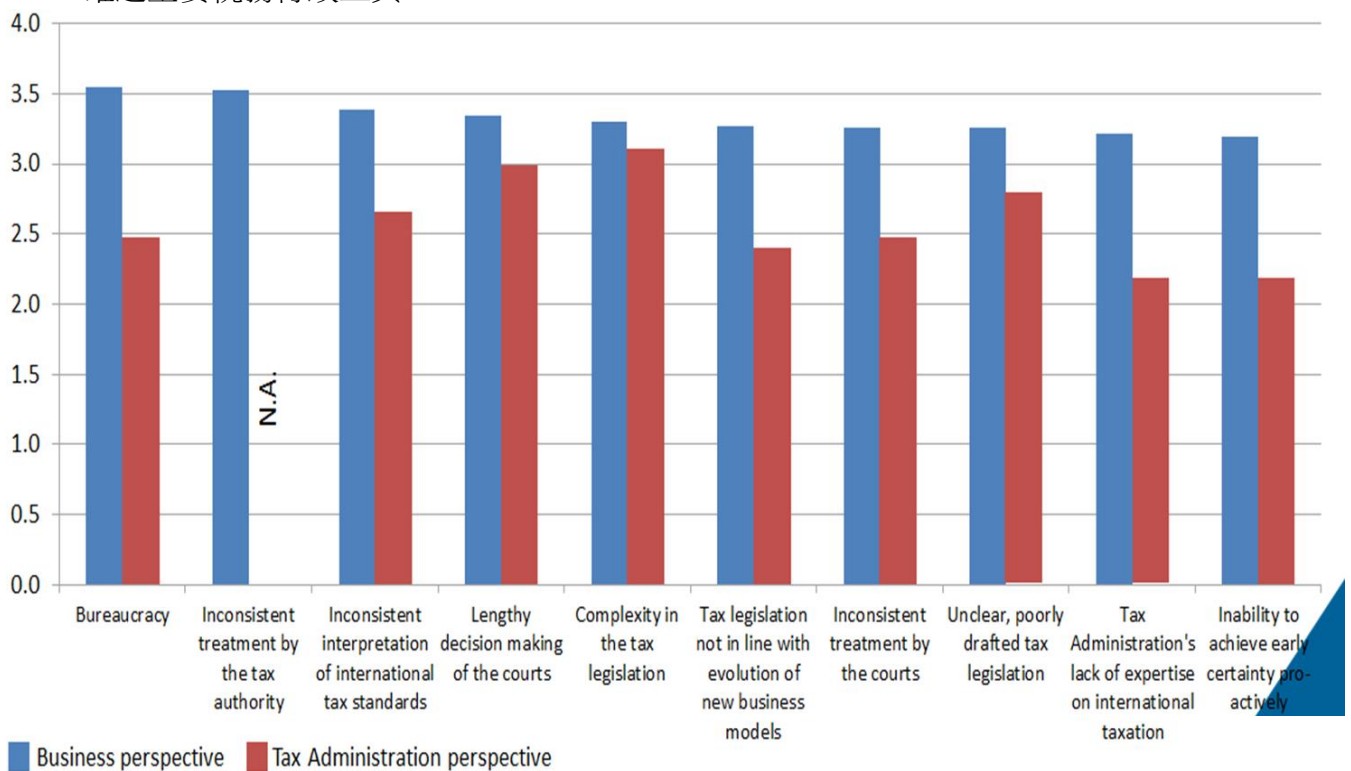
單就提升租稅確定性之國際租稅工具言之，目前國際刻推動之創新作法亦獲受訪者強力支持，例如：36%之全體受訪者(44%之跨國企業受訪者)認為多邊預先訂價協議非常重要(very important)與極其重要(extremely important)；25%之全體受訪者認為多邊審核(multilateral audits)非常重要與極其重要；31%之全體受訪者(36%之跨國企業受訪者)認為多邊合作遵從計畫非常重要與極其重要，較雙邊計畫更具效果。

(二)比較企業及稅捐稽徵機關受訪者看法

OECD 稅務行政論壇(Forum of Tax Administration, 下稱 FTA)主導，對 25 個 OECD 及 G20 國家稅捐稽徵機關，就前揭企業調查結果進行回應，多數稅捐稽徵機關受訪者表示，租稅確定性對稅務行政至關重要(約 80%之受訪稅捐稽徵機關表示非常重要/極其重要)，其亦意識租稅不確定對企業之重要性。惟就稅務行政觀點言，其認為租稅不確定主要來源為納稅義務人行為，尤以涉積極租稅規劃為最。

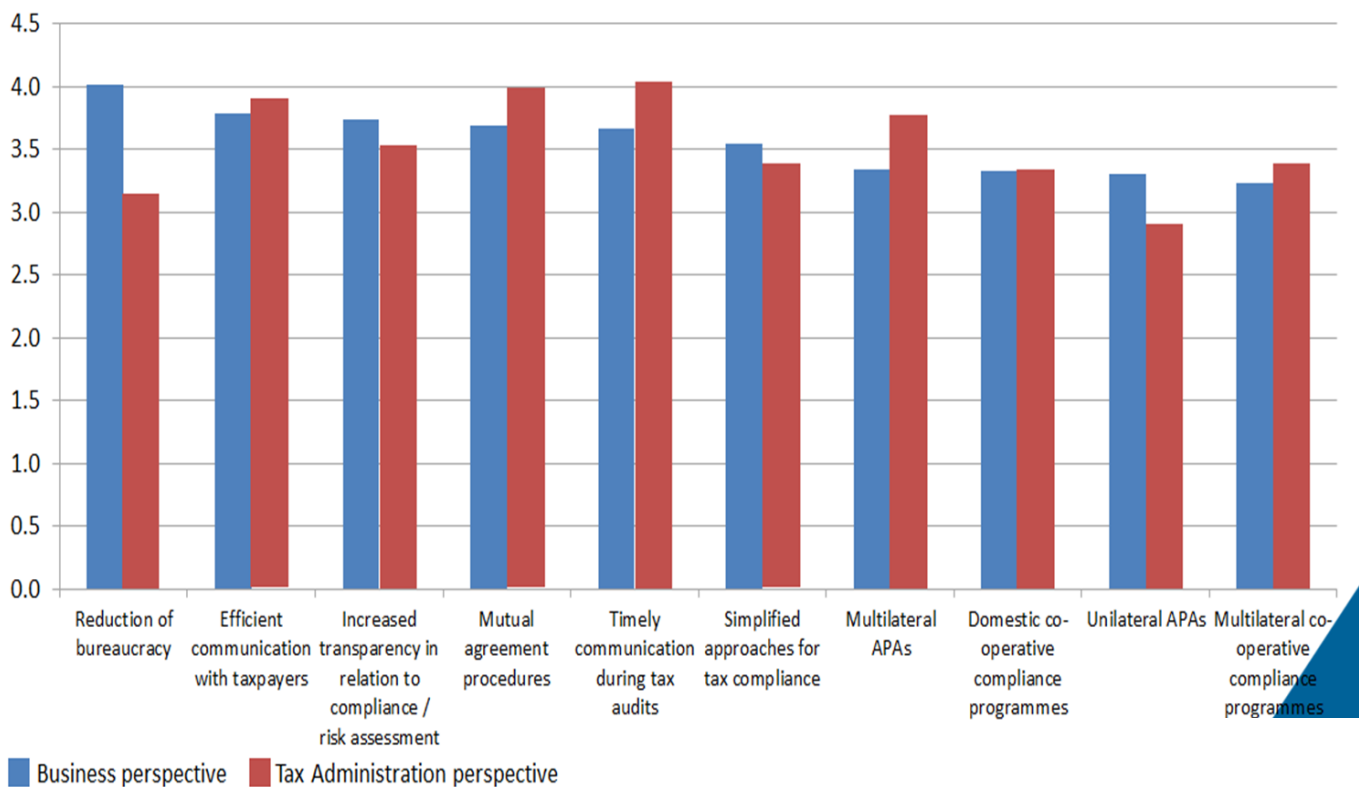
若就租稅不確定前十大來源比較企業與稅捐稽徵機關受訪者看法(圖 5)，企業受訪者認為「官僚形式要求」、「稅捐稽徵機關間處理不一致」及「稅捐稽徵機關間對國際租稅標準解讀不一致」為前三大來源，與稅捐稽徵機關看法大異其趣；稅捐稽徵機關受訪者則認為前三大來源為「稅務法規複雜程度」、「法院裁決時程」及「立法未明確之稅務法規」。特別值得一提者，企業受訪者認為「稅捐稽徵機關間處理不一致」為租稅不確定第二大來源，惟稅捐稽徵機關受訪者並不認同，其不認為稅務機關間有處理不一致情形。

再就強化租稅確定前十大稅務行政工具比較企業與稅捐稽徵機關受訪者看法(圖 6)，整體而言對各項工具看法差異較小。企業受訪者認為前三項重要稅務行政工具依序為「降低官僚形式規定」、「與納稅義務人有效溝通」及「提升租稅遵循及風險評估之透明度」；稅捐稽徵機關受訪者則認為前三項重要稅務行政工具依序為「稅務審核之及時溝通」、「相互協議程序」及「與納稅義務人有效溝通」。較為特別之處係企業受訪者認為強化租稅確定之首要稅務行政工具為「降低官僚形式規定」，但就稅捐稽徵機關受訪者看法，認為現今官僚形式規定日趨減少，從而認為其非降低租稅不確之主要稅務行政工具。



資料來源：同圖 1。

圖 5 租稅不確定性之前十大來源—企業與稅捐稽徵機關看法比較



資料來源：同圖 1。

圖 6 強化租稅確定性之前十大稅務行政工具—企業與稅捐稽徵機關看法比較

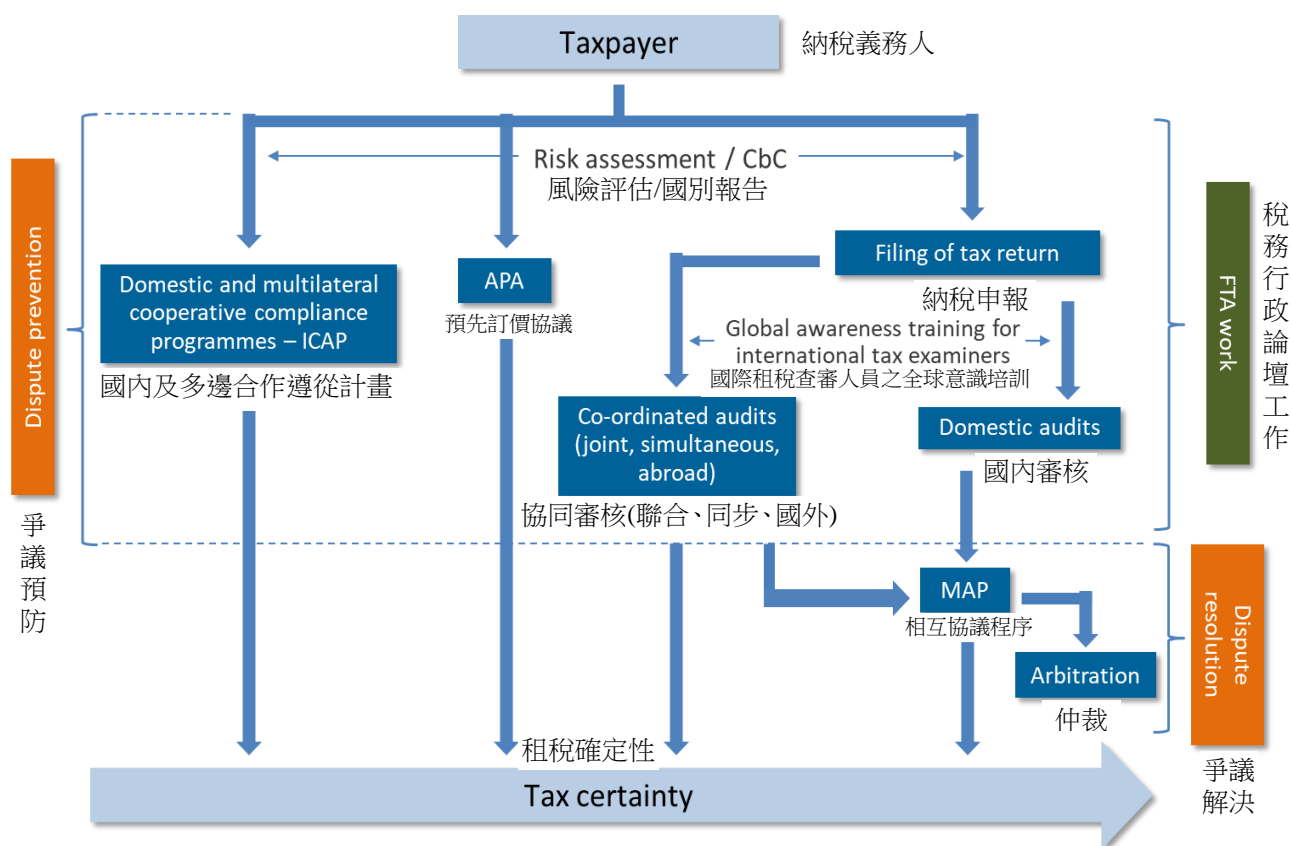


圖 7 爭議預防及爭議解決相關工作

二、爭議之解決－相互協議程序

(一)租稅協定之相互協議程序

1.相互協議程序簡介

各國簽署租稅協定之目的，係為消除因國內稅法差異所形成之跨境所得雙重課稅或稅負過重問題。惟隨著企業全球化營運及佈局，納稅義務人面臨國際租稅爭議之機會與日俱增。為解決租稅爭議並消除雙重課稅，OECD 租稅協定稅約範本(OECD Model Tax Convention，下稱 OECD 稅約範本)及各國簽訂之租稅協定大多包括相互協議程序(下稱 MAP)，規範納稅義務人對於不符合協定規定之課稅、解釋或適用上之疑義等情形，得就個案向其居住地國主管機關申請適用 MAP。

2. OECD 稅約範本 MAP 條文內容(2014 年 OECD 稅約範本)

(1) 第 1 項(MAP 之提起)

任何人如認為一方或雙方締約國之行為，對其發生或將發生不符合協定規定之課稅，不論各該締約國國內法救濟規定，得向其本人居住地締約國主管機關提出申訴；如申訴案屬第 24 條第 1 項規定範疇，得向其本人為國民所屬締約國法律規定之主管機關提出申訴，此項申訴應於不符合協定規定課稅首次通知起 3 年內為之。

(2) 第 2 項(雙方主管機關得相互協商)

主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當解決，應致力與他方領域主管機關相互協議解決，以避免發生不符合協定規定之課稅。達成之任何協議應予執行，不受各該領域國內法任何期間規定限制。

(3) 第 3 項(雙方主管機關應致力解決)

雙方領域之主管機關應相互協議，致力解決有關協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義，並得共同諮商，以消除協定未規定之雙重課稅問題。

(4) 第 4 項(雙方主管機關得相互聯繫)

雙方領域之主管機關為達成前 3 項規定之協議，得直接相互聯繫。

(5) 第 5 項(交付仲裁規定)

OECD 稅約範本 2008 年版增訂本項(目前我國租稅協定尚無訂定仲裁條款)。

3. OECD 會員國 MAP 案件量統計

依據 OECD 統計，OECD 會員國自 2006 年至 2015 年，MAP 案件量自 1,000 餘件倍數增長為 2,500 餘件，而 MAP 案件結案率除 2010 年啟動件數與結案件數達到

平衡外，其餘年度 MAP 案件增加數量均遠高於協商結案數量(圖 8 左)。截至 2015 年，OECD 會員國未決待議之 MAP 案件已累計至 6,176 件(圖 8 右)。

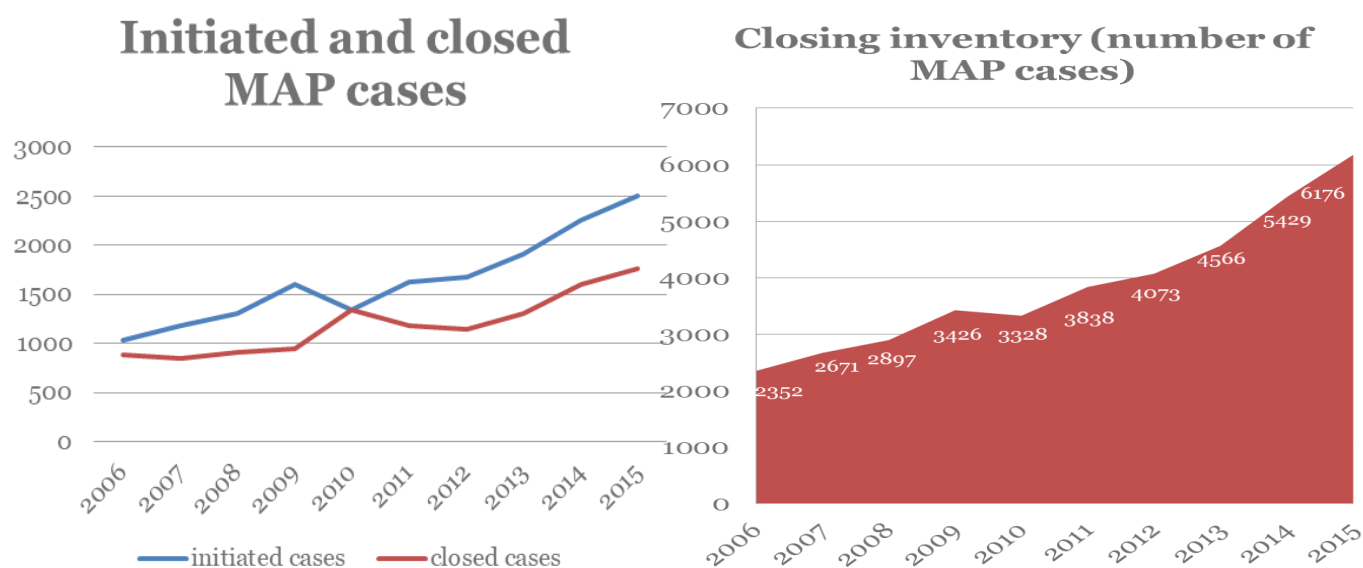


圖 8 OECD 國家 2006 年至 2015 年 MAP 啟動、結案及未決待議案件數

新加坡 IRAS 代表亦提供新加坡 MAP 案件統計資料(如表 1)，供與會代表參考：

表 1 新加坡近年 MAP 案件統計

單位：件

Number of Transfer Pricing MAP Cases 移轉訂價 MAP 案件量				
財政年度	FY2013/14	FY2014/15	FY2015/16	FY2016/17
截至前一年度未決待議案量	11	12	11	11
Received 接受	3	3	2	2
Completed 結案	0	-2	-1	-2
Withdrawn/Rejected 拒絕	-2	-2	-1	-1
	12	11	11	10

Time Taken to Complete 結案耗費時間				
	FY2013/14	FY2014/15	FY2015/16	FY2016/17
<1 year	0	0	1	0
1-2 years	0	0	0	0
>2 years	0	2	0	2
Total	0	2	1	2

(二)MAP 與國內救濟途徑之競合

1.OECD 稅約範本第 25 條第 1 項前段條文及其目的

任何人如認為一方或雙方締約國之行為，對其發生或將發生不符合協定規定之課稅，不論各該締約國國內法救濟規定，得向其本人居住地締約國主管機關提出申訴；如申訴案屬第 24 條第 1 項規定範疇，得向其本人為國民所屬締約國法律規定之主管機關提出申訴，此項申訴應於不符合協定規定課稅首次通知起 3 年內為之。

依據 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 7 節，有關第 25 條第 1 項相互協議程序，並未剝奪納稅義務人依國內法提起救濟之權利，亦即納稅義務人得依國內法規定提起救濟(包括行政救濟及司法救濟)，同時亦得依租稅協定規定啟動 MAP。

2.納稅義務人就提起 MAP 與國內救濟途徑之抉擇

依據 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 25 節，有關第 25 條 MAP 第 1 項規定，納稅義務人應於不符合協定規定課稅首次通知起 3 年¹內申請 MAP，惟該 3 年期間中，不因國內救濟程序中止，致納稅義務人面臨究該依國內法規定提起救濟，抑或透過租稅協定啟動相互協議程序間抉擇。

多數納稅義務人選擇同時尋求國內救濟途徑及國際租稅協定 MAP 併行，惟可能造成 MAP 資源使用無效率。少數國家允許納稅義務人於國內救濟期間，暫緩 MAP 有關 3 年申請時限之起算。以下 2 種方法皆符合第 25 條之規定：

- (1) 納稅義務人同時循國內救濟途徑及啟動 MAP，惟雙方主管機關將於國內救濟途徑最終判決確定後，方進行 MAP 協商。²
- (2) 雙方主管機關進行 MAP 協商，直到納稅義務人同意撤回國內救濟途徑後，雙方主管機關始達成協議。

無論上述任一方式，納稅義務人均應被告知採取方法為何。然而，基於雙邊基礎進行之相互協議程序，應是解決納稅義務人爭議之最佳方式。

3.MAP 期間之國內法院判決確定

- (1) 依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 35 節，部分國家允許主管機關達成之 MAP 結論得與法院判決結果不同；惟部分國家主管機關達成之 MAP 決議仍受法院判決拘束，即不得違背法院判決結果，然該主管機關得提交案情予他方主管機關，請其採取措施以避免雙重課稅。

¹ 有關該期限規定，BEPS 行動計畫 14 之最低標準為 3 年。

² 2016 年有 4%之結案 MAP 案件係經由國內法救濟途徑解決者。

- (2) 依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 39 節，第 25 條 MAP 第 2 項末句規定達成之任何協議應予執行，不受各締約國國內法任何期間規定之限制，部分國家受制於憲法或其他國內法規定，無法不受相關期間限制，爰寧可不達成相互協議。除前述情形，MAP 之執行尚有其他障礙，例如，最終法院判決結果影響 MAP 協議結論，惟締約雙方得自行協議商定明確規定，以排除執行障礙。

4.國內救濟期間 MAP 之執行

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 42 節，主管機關並無理由拒絕納稅義務人之 MAP 請求，納稅義務人係延至國內法院作出判決時，才接受相互協議商定之解決方案。惟實務上，當納稅義務人不接受協議時，有些主管機關將結束 MAP 案件。

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 45 節，主管機關一般會避免相互協議達成之協議與國內法院判決結果不一致情形，爰 MAP 應以下列為前提：(1)納稅義務人接受相互協議，且(2)納稅義務人撤回與該相互協議案件相同之國內行政救濟。

(三) BEPS 第 14 項行動計畫—提升爭議解決機制之效率

1.背景

全球 3,700 餘個所得稅協定雖多有納入相互協議條文，惟各締約國依其行政慣例、租稅協定政策等各自執行，相互協議可能無法完全落實，而未能達成以協商結論解決爭議。OECD 於 2015 年公布 BEPS 行動計畫結論，其中第 14 項行動計畫—提升爭議解決機制之效率，作為防止跨國企業逃漏稅同時避免雙重課稅之配合機制，藉由租稅協定約定相互協議條款，提供跨國企業納稅義務人確定避免所得稅重複課稅及不因國民身分差別待遇之保障。OECD 認為打擊 BEPS 之措施不應導致納稅義務人無故被雙重課稅，也不應有不確定之風險。為確保租稅確定性及經商環境之可預測性，OECD 要求所有 BEPS 參與國均須改善爭議解決機制，俾便適時、快速及有效解決涉租稅協定爭議。BEPS 行動計畫 14 提出相關建議，並訂執行 MAP 之最低標準 (minimum standard)，盼締約國間得解決 MAP 之阻礙(如大部分協定未納入仲裁條款、納稅義務人申請 MAP 遭拒等)，使 MAP 案件更有效率執行。

OECD 強調，MAP 機制係於雙方締約國主管機關間因不符合租稅協定課稅而建立之爭議解決機制，締約國應落實公開及透明原則，即雙方主管機關間應加強公開受理案件透明度、提升納稅義務人知悉 MAP 案件資訊透明度、提高締約國雙方對 MAP 目標之共識度，並公開 MAP 相關統計資訊及建立同儕檢視。此外，亦建議各國應納入具仲裁機制條文，以達改善 MAP 效用與效能之目的。

2.最低標準及作法

BEPS 行動計畫 14 之結論述及各國主管機關均應落實以下 3 項最低標準，以提升 MAP 效率，並藉由同儕監督方式控管。OECD 嗣提出 4 項 21 款同儕檢視指標(terms of reference, TOR)，俾使參與國在相同基礎下完全執行(fully implementing)前揭 3 項最低標準：

- ✓ 應確保合理善意履行 MAP 相關義務，以及時解決爭議。
- ✓ 應確保其行政程序足以防止與及時解決租稅協定相關爭議
- ✓ 應確保符合 OECD 稅約協定範本第 25 條第 1 項規定條件者可申請 MAP。

為促進落實前揭最低標準，OECD 亦提出最佳實務(best practice)做法，惟依目前規劃該 11 項最佳實務未具強制性，亦非 OECD 同儕檢視項目。

BEPS 行動計畫 14 提出建立監督機制(monitoring mechanism)，以檢驗各國實際執行情形，確保最低標準承諾之履行。所有 OECD 與 G20 成員國，及承諾履行最低標準之國家皆應接受評估檢驗，評估項目包括法律架構、MAP 指引及最低標準實際執行狀況等。評估報告將指出受檢驗國家之優點、待改進處及改進建議。監督程序主要文件係由相互協議程序稅務行政管理論壇(Forum on Tax Administration - Mutual Agreement Procedures，下稱 FTA MAP Forum)³及 OECD 工作小組聯合制訂，包括評估標準與評估方法。評估標準係根據最低標準具體措施制訂，為監督程序提供明確指南，以確保評估工作係依相同且完整標準執行。評估方法係說明監控程序流程與指引，並包括最低標準履行情形之衡量機制。同儕監督係為提高 MAP 執行率之措施，參與國可能感受相關壓力，相關程序由 FTA MAP Forum 執行，由 OECD 財財政委員會向 G20 提交報告。

(四)BEPS 多邊公約(Multilateral Convention)MAP 條款

1.背景

為落實 BEPS 相關行動計畫對 OECD 稅約範本相關條文提出之修正建議，有效解決跨國企業透過租稅協定進行稅基侵蝕及利潤移轉行為及其可能面臨之雙重課稅爭議，考量各國依 OECD 稅約範本修正內容循雙邊諮商修正 3,000 餘個租稅協定，具高困難度且成效未必顯著，OECD 之 BEPS 行動計畫 15 即為「建立多邊工具以修正雙邊租稅協定」，期研究發展多邊工具(Multilateral Instrument, 下稱 MLI)，將涉及租稅協定行動計畫修正內容即時、迅速導入現行 3,000 餘個租稅協定之可行性。

³ FTA MAP Forum 係由 FTA 主管機關(Competent Authorities of Forum on Tax Administration；包括 OECD、G20 及 BEPS 會員國及合作國)所設立，新加坡於 2015 年 12 月 9 日加入 FTA MAP Forum，目前負責監督 BEPS 第 14 號行動計畫最低標準施行情形，並協助制定評估標準及方法，執行同儕檢視等。

OECD 2015 年發布之行動計畫 15 最終報告，確認「以公約更新雙邊租稅協定」之作法係屬可行；2015 年 11 月 5 日成立專責執行之「特別工作小組(ad hoc group)」，邀集各國參與共同研擬「多邊工具」。2016 年 11 月 24 日 OECD 發布與 100 餘國諮商完成之「多邊導入防止 BEPS 租稅協定相關措施公約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)」(下稱多邊公約)，內容確認簽署國落實 BEPS 行動計畫 6「防止租稅協定濫用」及行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」所列最低標準之要求；至其他涉及租稅協定行動計畫之修正建議部分，則開放簽署國依其租稅協定政策選擇導入(發布通知)或予以保留。OECD 廣邀各國加入簽署，於 2017 年 6 月 7 日於法國巴黎開放第一次簽署，第二次簽署則於 2018 年 1 月 24 日。截至目前已有 76 國簽署，涵蓋 78 個租稅管轄區域，簽署國家並依多邊公約對外公布其採取之立場。

2. 多邊公約 MAP 內容

有關 MAP 係規範於多邊公約第 5 章⁴第 16 條第 1 項至第 3 項，係基於 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項至第 3 項條文進行調整，重點如下：

- (1) 第 16 條第 1 項：前段規範一方居住者對不符合協定之課稅，得向「任一締約方」提出申訴(BEPS 建議，取代 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項前段)；後段規範一方居住者依前段提出申訴，應於自接獲不符合協定課稅首次通知起 3 年為之(與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項後段文字相同)。
- (2) 第 16 條第 2 項：前段規範主管機關接獲前項申訴應致力解決；後段規範主管機關對此達成之共識應予執行，且不受國內核課期間規定限制(與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項相同)。
- (3) 第 16 條第 3 項：前段規範主管機關對協定之困難、疑慮、解釋及適用應積極溝通；後段規範主管機關對協定未規範事項亦得溝通(與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項相同)。
- (4) 第 16 條第 5 項為保留條款，締約國可保留以下權利：
 - ① 第 a 款：第 1 項前段不適用於所有協定，然為符合 BEPS 最低標準，應規範於拒絕受理前，應通知或洽商締約他方。
 - ② 第 b 款：第 1 項後段不適用於對納稅義務人 MAP 應提起期間未予規範之協定。為符合 BEPS 最低標準，未定明之協定應確保期間至少為 3 年。
 - ③ 第 c 款：
 - 第 1 目：第 2 項後段不適用所有協定，因所有協定均訂有 MAP 決議執行

⁴ 多邊公約第 5 章係為改善爭議解決(Improving Dispute Resolution)，其中包括第 16 條相互協議程序及第 17 條相對應調整(Corresponding Adjustments)。

不受國內期間限制。

第 2 目：第 2 項後段不適用所有協定，規劃將以雙邊諮商修約方式確保所有協定有關 PE 及關係企業歸屬利潤之調整(即移轉訂價查核)期限。

新加坡 IRAS 代表提供新加坡簽署多邊公約情形，供與會代表參考。新加坡於 2017 年 6 月 7 日簽署多邊公約，其於多邊公約之爭議解決立場如下：

- ✓ 除多邊公約第 16 條第 1 項前段部分外，接受所有 MAP 條文內容(新加坡就一方居住者對不符合協定之課稅，規定僅得向其本人居住地締約國主管機關提出申訴；且受理方於拒絕受理前，應通知或洽商締約他方)。
- ✓ 對強制具約束力之仲裁機制表達開放立場。

三、爭議之預防—預先訂價協議

(一)預先訂價協議(Advanced Pricing Arrangements，下稱 APA)基本概念

1. APA 之定義

預先訂價協議係指由 1 個納稅義務人與 1 個或多個稅捐稽徵機關進行事先協議。OECD 定義 APA：在受控交易發生前，為這些交易之移轉訂價預先確定適當方法、可比較對象、適當調整及關鍵性假設等標準，俾決定特定期間內受控交易之移轉訂價措施程序。APA 申請係由納稅義務人依據政府規定程序向 1 個或多個稅捐稽徵機關提出申請或協商。

2. APA 特性

- (1) 協議期間通常為 3 至 5 年，可追溯(rollback)至開始評估年度前之移轉訂價案件，以解決其他年度問題。
- (2) 如無重大改變亦可申請延長適用。
- (3) 如納稅義務人同意採移轉訂價理論以遵循 APA，則協議期間內無須面臨移轉訂價調整及產生罰則等問題。
- (4) 稅捐稽徵機關對 APA 相關稅務行政具裁量權〔不論稅捐稽徵機關或納稅義務人皆無義務(主動)進行 APA 之相互協議〕。

3. APA 之法律基礎

- (1) 單邊 APA 係依據國內法及行政規則規範。
- (2) 雙邊或多邊 APA 及相互協議之法律基礎如下：
 - ① 依據稅約範本第 25 條(MAP 相互協議)第 3 項規定，如有適用困難或發生爭議時，亦可依該規定申請解釋或適用協定，如租稅協定未提供解決方式，雙方主管機關可經由共同協商消除雙重課稅問題。

- ② 依據稅約範本第 26 條(EOI 資訊交換)條文規定。
- ③ 依據國內法及行政規則規定。
- ④ 若因無租稅協定或租稅協定規範不完善，部分國家則依 OECD 預先訂價協議指導準則第 7 條規定辦理。

(二)APA 適用範圍及其應用

1.APA 適用範圍

- (1) 關係企業間移轉訂價問題(如 OECD 稅約範本第 9 條關係企業之規定)。
- (2) 常設機構營業利潤之分配(如 OECD 稅約範本第 7 條營業利潤之規定)。
- (3) APA 係為處理複雜之交易問題，以移轉訂價理論提高協議之可靠性及正確性。透過移轉訂價預先審查及評估，對具延續性之未來年度交易，可與過去年度已審查過之交易採相同認定基礎，俾確定納稅義務人稅負。

2.APA 之應用

APA 並非指將交易價格固定，而是確定移轉訂價方法論及適用該方法之要素，及同意採取移轉訂價方法所產生之特定移轉價格。為避免納稅義務人及稅捐稽徵機關受不確定之未來發展影響，訂定 APA 時須先建立關鍵性假設條件。舉例說明：

例 1：依據協議內容，集團內成員未來 3 年之資金借貸利率維持在 6%，如何檢視其合理性？如以倫敦銀行同業拆款利率(LIBOR)加計固定百分比為資金借貸利率屬否合理？或考慮加入一適當且具關鍵性之假設，是否增加可信度？(例如企業信用評等改變，則 LIBOR 加碼可能隨之改變)。

例 2：與合約製造商採成本加價法計價之 APA，其背後應具有在協議期間內企業之功能、資產及風險分配不變等關鍵假設。若關鍵性假設產生重大改變，則 APA 可能須重新協商或終止。

(三)單邊、雙邊或多邊 APA

1.APA 類型

- (1) 單邊 APA(Unilateral APA)：指納稅義務人與 1 個稅捐稽徵機關間之 APA，係採國內法程序。適合採單邊 APA 之情形如下：
 - ① 交易所涉之其他國家無 APA 規範。
 - ② 交易涉及許多國家而不可能同時與其進行數個雙邊 APA 或多邊 APA。
 - ③ 僅有簡單交易之中小型企業申請 APA。
 - ④ 涉及小額應納稅額。
 - ⑤ 所涉租稅議題不複雜而無需花費昂貴成本進行雙邊或多邊 APA。
 - ⑥ 該國係初實施 APA 制度且僅欲取得 APA 經驗。
- (2) 雙邊 APA(Bilateral APA)：在租稅協定或 OECD 移轉訂價指導原則等國際法基

礎下，由納稅義務人分別向 A 國及 B 國稅捐稽徵機關提出 APA 請求，經 A 國與 B 國稅捐稽徵機關展開協商並達成協議。新加坡 IRAS 通常鼓勵納稅義務人申請雙邊 APA 取代單邊 APA。雙邊 APA 之優缺點如下：

①優點：

- 於雙邊基礎下進行協商，而非分別與不同稅捐稽徵機關個別協商。
- 成本較低，而納稅義務人租稅確定程度較高。

②缺點：

- 尚無執行協議之多邊方法。
- 若無相同交易流程(flow)，在所有相關租稅管轄區域間之資訊交換可能產生資訊保密疑慮。

(3) 多邊 APA(Multilateral APA):指涉及 2 國以上之稅捐稽徵機關進行之雙邊 APA [例如歐洲航太防禦暨航太公司(EADS/Airbus)於 2004 年簽訂之多邊 APA，參與協議國家有法國、德國、西班牙及英國]。

2.個別核釋、單邊、雙邊及多邊 APA 之差異：

- (1) 如以個別核釋(private ruling or letter ruling)與 APA 相較，前者通常受限於法律性質及特定交易型態所產生之問題，而後者則處理實際問題(詳細分析事實)及各類型態交易。
- (2) 單邊 APA 可能影響關係企業在其他領域之納稅義務，因此，無論是否願意或考慮進行雙邊 APA，其他領域之主管機關應儘早取得該 APA 資訊。
- (3) 雙邊 APA 對相關稅捐稽徵機關及納稅義務人更公平公正，且提供租稅確定性，減少納稅義務人被雙重課稅風險。OECD 及歐洲國家多建議採雙邊或多邊預先訂價協議。相較之下，單邊 APA 無法完全消除雙重課稅風險，爰有些國家(如德國)不允許單邊 APA。

(四)採行 APA 之優缺點：

表 2 採行 APA 對納稅義務人及稅捐稽徵機關之優缺點

對 象	優 點	缺 點
納稅義務人	<ul style="list-style-type: none"> - 具法律確定性(最長 5 年，並可更新)及規劃可靠性 - 如涉雙邊或多邊，可消除雙重課稅風險 - 限縮未來移轉訂價稅務查核之成本及耗費時間 - 減少MAP/訴訟風險 	<ul style="list-style-type: none"> - 須與稅務員會談 - APA小組與稅捐查審人員間無防火牆(firewall) - APA請求可能被拒絕 - 諮詢成本及相關費用 - APA期間將降低企業彈性 - 放棄租稅規避 - 具確定性，但並非將稅負降至最低

對 象	優 點	缺 點
稅捐稽徵機關	<ul style="list-style-type: none"> - 正確分配利潤及稅負 - 加強納稅義務人遵從度 - 開發特殊查核技巧 - 節省達成共識時間 - 限縮未來移轉訂價稅務查核之成本及耗費時間 - 減少耗時之MAP/訴訟風險 	<ul style="list-style-type: none"> - 單邊APA較雙邊或多邊APA可能更為不利 - 賄賂或舞弊風險 - 稅捐稽徵機關之間可能有不同意見 - 相對應調整之困難 - 啟動協商之資源成本可能很大 - 雖可吸引依從度高之納稅義務人，但可能將查核資源從依從度低之納稅義務人轉移至依從度高之納稅人 - 查核領域之資源配置，APA費用 (APA fee)可能抵銷稅捐稽徵機關之財務資源負擔

(五)相互協議之預先訂價協議程序(MAP BAPA)

相互協議之 APA 係由納稅義務人提出 APA 之申請，並由納稅義務人、1 個或 1 個以上之關係企業及 1 個或 1 個以上之稅捐稽徵機關共同協商。該機制非以課稅為目的，稅捐稽徵機關亦無義務(主動)進行 APA。

1.相互協議之 APA 流程如下

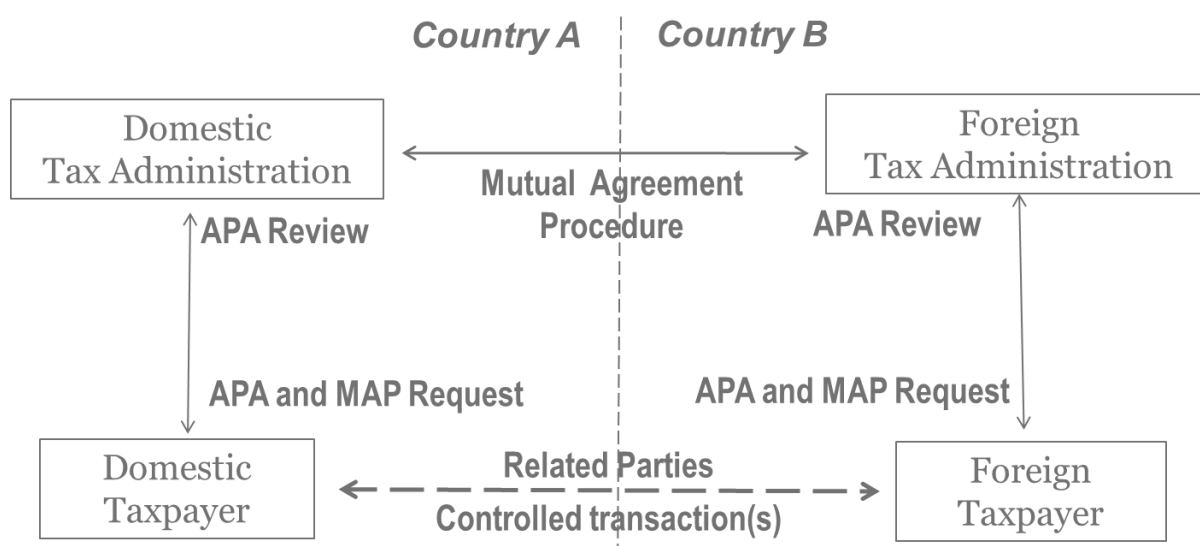


圖 9 APA 之相互協議程序流程

2. 典型雙邊 APA 之 MAP

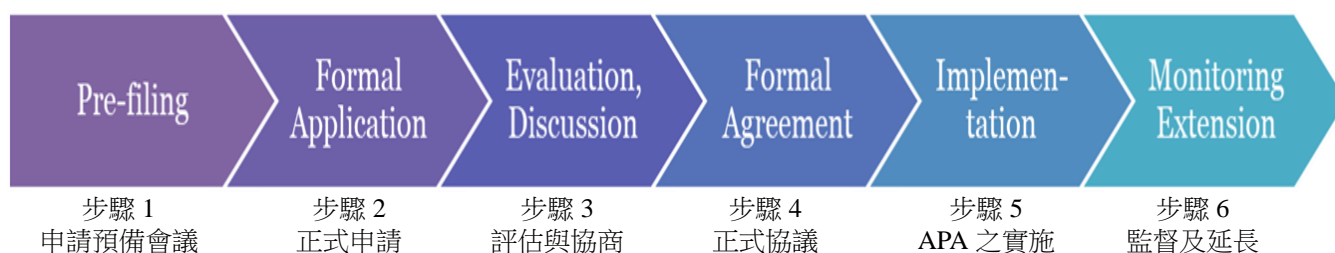


圖 10 典型雙邊 APA 程序步驟

(1) 步驟 1：預備會議

預備會議之參與者，包括納稅義務人及其諮詢者、稅捐稽徵機關代表(如主管機關、APA 相互協議辦公室)。其目的如下：

- ① 問題討論及意見溝通。
- ② 稅捐稽徵機關說明APA之程序。
- ③ 案情說明、申請APA妥適性、應檢具資料及相關分析，例如關係企業功能分析及可比較對象差異調整、市場、產業及地區性分析等。
- ④ 提供納稅義務人就相關資訊揭露及保密之溝通機會。
- ⑤ 決定初步進行APA程序時程。

預備會議可能不僅舉辦一次，而有些國家也可能無預備會議，另有國家(如德國、美國、中國大陸及日本等)允許採匿名預備會議。主管機關經由參與此等事前非正式交換意見機會，瞭解相互協議 APA 之合宜性。新加坡 IRAS 在預備會議階段平均耗費 5 個月時間。

(2) 步驟 2：正式申請

納稅義務人向居住地國稅務主管機關或當地稅捐稽徵機關遞交 APA 計畫等書面資料。在申請時限方面，部分國家(如美國、德國、日本等)要求納稅義務人須於交易涵蓋之第 1 個會計年度終了前申請 APA。納稅義務人應提供相同預先訂價計畫資料予相互協議締約他方主管機關，爰納稅義務人可能同時直接向相關主管機關提交預先訂價計畫資料，或由居住地主管機關轉交納稅義務人預先訂價計畫資料予締約他方主管機關。

申請文件內容如下，惟仍須視各案件及各個參與之稅捐稽徵機關要求：

- ① 所涉企業、常設機構
- ② 所涉交易及其涵蓋會計年度
- ③ 功能性分析：如企業概況、組織架構、市場、功能、資產、風險
- ④ 所涉交易之移轉訂價方法描述及調整

- ⑤ 內部或可比較對象之利潤率指標、常規交易範圍及差異調整
- ⑥ 關鍵假設
- ⑦ 背景事實及法律事項
- ⑧ 財務報表及申報書

(3) 步驟 3：評估與協商

- APA 計畫之評估

稅捐稽徵機關採事先審核同意方式，俾取得事先避免雙重課稅風險效益，及有效運用有限經費與查核人力減少雙重課稅。稅捐稽徵機關評估相互協議 APA 案之考量因素如下：

- ① APA計畫案之理論或方法、期限、要求或條件，與OECD指導原則是否一致。倘不一致，納稅義務人應再行檢視修正，以增加達成協議機會。
- ② APA是否明顯增加雙重課稅風險，及得否事前增補資料以解決所涉交易可能產生之相關問題。
- ③ 所涉交易是否經詳細分析，而非僅基於假設性質。又評估過程中，稅捐稽徵機關提及一般性原則，納稅義務人不可據以認定係稅捐稽徵機關意見。
- ④ 查核中案件應不受妨礙。查核中之以往年度移轉訂價案件，如其事實型態類似預先訂價計畫，可能由預先訂價相互協議程序加速完成移轉訂價案件之查核。預先訂價事項可用於解決尚未達成共識之相互協議程序案件。

- APA 計畫協商之進行：

- ① 稅捐稽徵機關通常設有APA小組。
- ② 主管機關之間於協商前先行交換立場聲明書。立場聲明書係以國內法、租稅協定及OECD移轉訂價指導原則為基礎。
- ③ 主管機關間之協商基礎主要為OECD移轉訂價指導原則及租稅協定條文。
- ④ 由雙方主管機關進行協商，並同步交換資訊及意見。方式不拘，除舉行面對面協商會議，亦可以電話或電子郵件交換意見。
- ⑤ 納稅義務人於評估期間提供雙方主管機關相同資訊，包括案情內容簡報。惟納稅義務人無法參與主管機關協商會議。
- ⑥ 一旦雙方主管機關達成預先訂價事項協商結論，草擬暫時性協議(tentative agreement)，嗣後寄送納稅義務人進一步確認其是否接受協商結論。

(4) 步驟 4：正式協議

雙方主管機關就 APA 內容獲得共識，將簽署暫時性協議草案(draft tentative APA)。如納稅義務人不同意協議內容，將重新協商暫時性協議草案或拒絕 APA；如納稅義務人接受相互協議結論，則雙方主管機關將相互協議內

容納入 APA(書面文件)並簽署之。正式 APA 文件內容包括：

- ① 協議內容所涉關係企業名稱、地址
- ② 所涉交易
- ③ APA涵蓋期間
- ④ 使用方法描述及其他相關事項，如可比較對象或預期常規交易範圍
- ⑤ 適用基礎及採用計算方法等相關條件之定義及說明(如銷貨、銷貨成本、毛利等)
- ⑥ 關鍵性假設：理論基礎、重新協議或終止協議條件等
- ⑦ 事實環境改變時可採取之參數或方法
- ⑧ 納稅義務人遵從義務(如提示年度報告、資料保存、關鍵性假設改變時主動通知等)
- ⑨ 確認稅捐稽徵機關於APA程序中對納稅義務人資料之保密

其中關鍵性假設係指於 APA 涵蓋期間內，未來可能影響受控交易是否符合常規交易原則之相關經營及經濟條件假設，渠可能造成無法反映常規交易原則之訂價策略條件。例如新技術研發、法令變動、消費者大幅流失等造成之重大改變。如發生前揭情形，應修正或終止 APA。關鍵性假設之設定須經納稅義務人及稅捐稽徵機關雙方同意。預先訂價亦應具備當假設變動成為關鍵時之調整機制。關鍵性假設列舉如下：

- ✓ 相關國內法及租稅協定條文
- ✓ 關稅、稅費、進口限制及政府法規
- ✓ 經濟條件、市場占有率、市場條件、最終銷售價格及銷售量
- ✓ 關係企業受控交易之功能及風險特質
- ✓ 匯率、利率、信用評等及資本結構
- ✓ 管理或財務會計、所得及費用類別
- ✓ 關係企業於各租稅管轄區域之營運策略

當相互協議之 APA 採行之移轉訂價方法無法滿足締約一方期待，該一方可能質疑關鍵性假設及移轉訂價方法是否仍為有效時，應就事實或環境改變，提出解決方式，如調整價格條件或同意允許隨產量調整價格、事前約定可接受範圍、特定利潤百分比區間內可接受之權利金等。

(5) 步驟 5：APA 之實施

當相互協議之 APA 達成共識並正式簽署後，參與之稅捐稽徵機關於各自租稅管轄區域內應有效實施協議。稅捐稽徵機關應按已確認之協議內容及條件確實執行，納稅義務人如確實遵從協議內容條件，則稅捐稽徵機關不得再

行調整移轉訂價，除非納稅義務人於預先訂價程序中或年度遵從報告中有故意過失或提供誤導性財務報告之情事。此外，另有部分國家要求納稅義務人放棄或撤回訴願作為 APA 生效要件。

APA 可否追溯適用方面，原則上 APA 適用於未來交易，惟少數國家允許追溯，例如涵蓋年度追溯至 APA 程序開始時起算，甚至追溯至移轉訂價檢測結果之以前年度，追溯機制須視該國國內法規定期限辦理。

(6) 步驟 6：監督及延長

- APA 之監督

監督為相互協議之 APA 程序主要特點之一，納稅義務人應妥善保存資料並按時提交年度遵循報告(annual compliance reports)供稅捐稽徵機關檢核，以確保 APA 內容及關鍵性假設仍屬有效。關鍵性假設如產生偏離情形，納稅義務人於 APA 採行之移轉訂價方法係事先協議者，且關鍵性假設未超過該事先協議之標準，則稅捐稽徵機關不可再行調整移轉訂價，否則預先訂價應重新協商或終止。稅捐稽徵機關可能要求納稅義務人設置下列文據：

- ① 納稅義務人已遵循相互協議之 APA 內容及條件之文件。
- ② 年度報告包括事實或環境變動等重要訊息，及證明 APA 係有效執行之資訊。
- ③ 依照相互協議之 APA 條件及內容，採行適當之移轉訂價方法等資料。
- ④ 證明以移轉訂價方法為基礎之關鍵性假設仍屬有效之資訊。

如環境條件改變，或納稅義務人未確實遵從 APA，視情節輕重可能處置方式如下：

- ① 撤回相互協議之 APA(追溯性質)：自始無效。
- ② 中止相互協議之 APA (停止未來之適用)：於特定日期起不再適用。
- ③ 修正相互協議之 APA：涵蓋期間協議仍屬有效，僅修正部分適用條件內容。

- APA 之延長：有關申請延長 APA 期間重點如下：

- ① 申請延長相互協議 APA 期間，其格式、程序及評估與當初申請適用過程類似。
- ② 如個案事實或環境背景資料未有重大變動，稅捐稽徵機關要求之細節程度可能相對降低。
- ③ APA 期間之延長須取得全部參與人共識，由納稅義務人提出申請，並闡明其確實遵循先前相互協議所訂定之 APA 相關條件及內容。
- ④ 更新相互協議之 APA 所採行方法、條件及內容可與先前相互協議所訂之預先訂價協議事項有所不同。

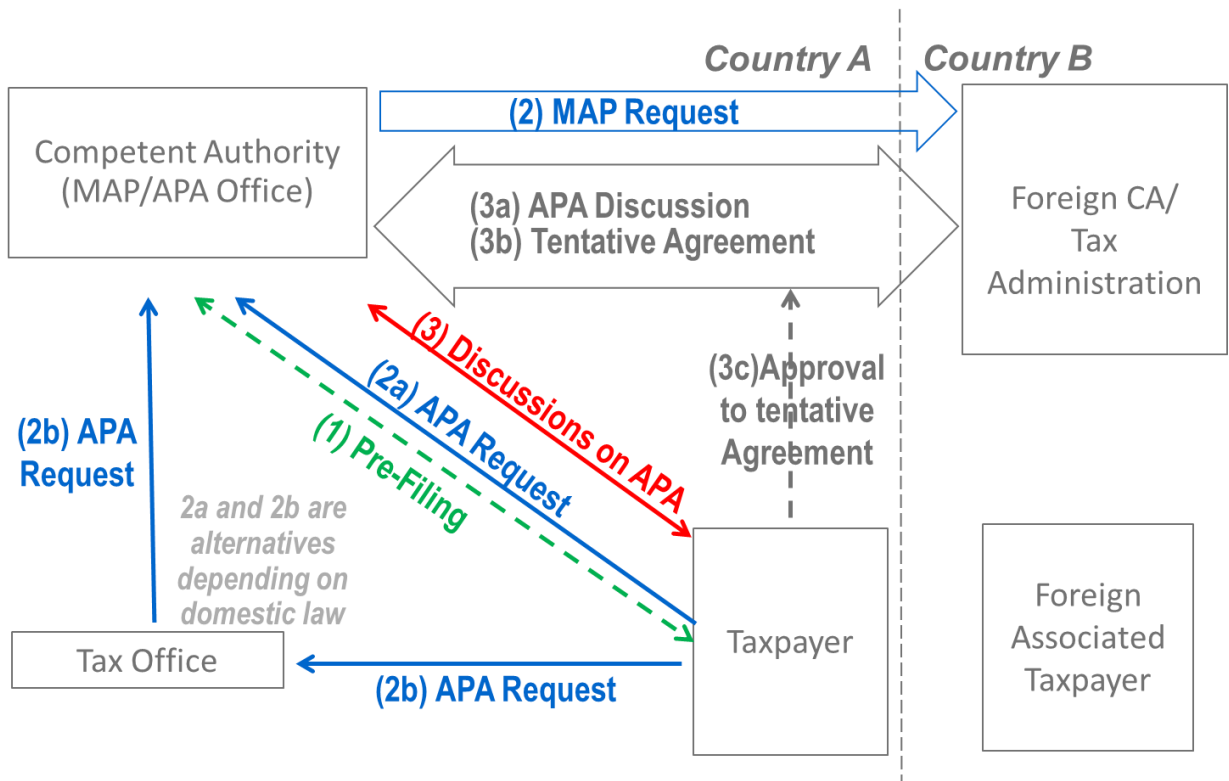


圖 11 典型雙邊 APA 步驟 1 至步驟 3 流程

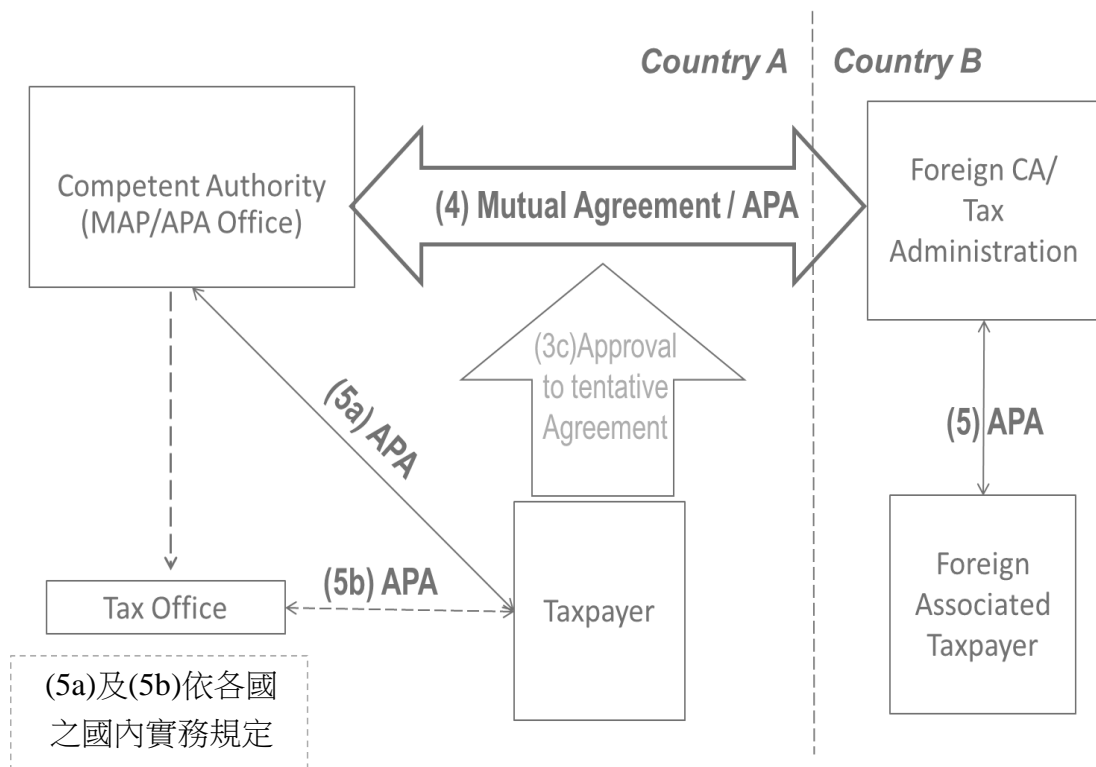


圖 12 典型雙邊 APA 步驟 4 至步驟 5 流程

四、BEPS 行動計畫14之最低標準與最佳實務

(一)BEPS 行動計畫 14 之最低標準

BEPS 行動計畫 14 最低標準之 4 項 21 款同儕檢視指標(TOR)，分別為 Part A(預防爭議)、Part B(MAP 之可主張性)、Part C(解決 MAP 案件)及 Part D(執行 MAP 決議)4 項，其中第 1 項為爭議預防，後 3 項屬爭議解決項目，其所屬指標分述如下：

Part A：預防爭議 (preventing disputes)

TOR A.1.確保租稅協定包括 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項規定：確保租稅協定包括「主管機關應相互協議，致力解決有關適用租稅協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義」條文。

條文所指任何困難或疑義，其所涉範圍及攸關哪一類納稅義務人，存有討論空間。其範圍不僅限實務上之困難，亦包括可能損及或防礙租稅協定條款之運作(可能困難如：租稅協定條款文字敘述不完整或定義模糊不清；源自締約一方之國內法改變所產生之困難；在資本稀釋條款下，利息可被視為股利而避免被雙重課稅；簽署雙邊 APA；與第三國家簽署多邊 APA；於多邊案件中決定合適之程序、條件及方式等)。

TOR A.2.雙邊 APA 之追溯機制：對於可經審核認定交易事實與情況一致且未逾國內法核課期間之案件，所達成之雙邊 APA 得溯及適用於該相同個案之以前年度。

已簽訂雙邊 APA 案件，其協議適用期間前之交易，若事實與情況與協議內容相同，且仍於法定允許期限內(如核課期間)，該雙邊 APA 應准其追溯(roll-back)適用於以前年度。如涉及稅捐減免時，一方主管機關應先通知他方主管機關，以確保避免雙重不課稅情況。

舉例說明，假設租稅管轄區域 A 及租稅管轄區域 B 之間訂有租稅協定，且其皆有 APA 計畫。A 國內法核課期間為 3 年；B 則為 7 年。納稅義務人 X 向 A 及 B 申請雙邊 APA，該雙邊 APA 涵蓋期間為 2018 年至 2022 年。X 要求追溯適用至 2015 年至 2017 年。X 另於 2018 年採行新移轉訂價方法。該雙邊 APA 嗣後 2019 年簽署。由於事實及環境情況已有不同，因此 A 及 B 並無提供追溯機制之義務；惟若 2015 年至 2017 年期間之事實與情況皆不變，在 A 國內法核課期間為 3 年下，2015 年交易仍非屬可追溯適用範圍。

Part B : MAP 之可主張性(Availability and Access to MAP)

TOR B.1.確保租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項條文(MAP 之申請)，允許任何人如認為一方或雙方締約國之行為，對其發生或將發生不符合該協定規定之課稅，不論各該締約國國內法救濟規定，得於不符合該協定規定課稅首次通知起 3 年內提出 MAP 請求。

前揭條文前段論及納稅義務人提出 MAP 請求之權利，應向居住地國提出(如差別待遇案件向其為國民之主管機關提起)。次段涉申請 MAP 之期間限制，納稅義務人應於不符合協定規定課稅首次通知起，至少 3 年期間內申請 MAP。3 年期限為提出 MAP 請求之最低年限，但如未訂有提出請求之時間限制，若雙方締約國同意自動適用其各自國內法規定且更有利於納稅義務人，則並無不可，表示其允許更長之可提出異議期限，或其對 MAP 之申請無期間限制。另「首次通知」宜以最有利納稅義務人之方式解讀。

TOR B.2.確保(1)租稅協定第 25 條第 1 項允許申請人可向任一方締約國主管機關提出 MAP 請求，或(2)所適用租稅協定未允許向任一方締約國提出 MAP 請求時，受理方如認為申訴無理由，應通知他方締約國主管機關表示意見。

倘納稅義務人提出 MAP 申請後，雙方主管機關均應被知會，並就是否受理或拒絕表示意見。為達成此目標，各國應修訂協定第 25 條第 1 項，允許 MAP 得向任一協定締約國之主管機關提出，或者當協定不允許向任一方締約國提出 MAP 申請時，當一方締約國收到 MAP 申請，不認為納稅義務人所提異議合理時，應通知他方締約國(此處之會商不應被視為就解決案件之諮商)。

因涉職權範圍，在此階段大多數租稅協定不允許納稅義務人向另一方夥伴締約國主管機關提出 MAP 申請。另通知他方締約國主管機關表示意見方面，雖無正式程序之要求，但須予記錄。

TOR B.3.允許移轉訂價相對應調整案件得提出相互協議申請。

依據 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 11 節說明，當租稅協定未包含類似第 9 條第 2 項關係企業相對應調整規則⁵，表示締約國著重第 9 條第 1 項關係企業課稅問題，顯已將經濟上雙重課稅包含於租稅協定內，爰多數 OECD 會員國以移轉訂價調整之利潤造成經濟上雙重課稅，未符合租稅協定精神，儘管租稅協定未包含第 9 條第 2

⁵ OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定，一方領域將業經他方領域課稅之他方領域企業之利潤，調整為該一方領域企業之利潤並予以課稅，如該項調整之利潤係按兩企業間所訂定之條件與互為獨立企業所訂定之相同條件而歸屬於該一方領域企業，他方領域應就調整之利潤所課徵之稅額作適當調整。在決定此項調整時，應考量本協定其他條文之規定，如有必要，雙方領域之主管機關應相互磋商。

項相對應調整規定，仍為第 25 條 MAP 規範之適用範圍。

TOR B.4.對於稅捐稽徵機關以租稅協定反避稅條款或國內反避稅條款否准適用租稅協定，申請人認有牴觸租稅協定規範情形，允許其得申請 MAP。

當納稅義務人與稅務機關對案件是否構成濫用租稅協定、或國內法之反避稅條款是否牴觸租稅協定等意見分歧時，應提供納稅義務人申請 MAP 管道。

即使察覺納稅義務人有濫用租稅協定情形，一般而言亦不得否准其 MAP 之申請。經由適用租稅協定反避稅條款可拒絕納稅義務人享租稅協定利益，但若允其適用租稅協定而取得更優惠之租稅待遇，又將違反租稅協定之目的與宗旨。相關規則之解釋及應用係屬 MAP 之範疇。此外，提供申請人可主張 MAP 之義務，並非等同於具有應致力解決案件之義務及提交仲裁之義務，在致力解決案件適用義務下，需以該案件係合理合法為前提。

TOR B.5.不得因申請人與稅捐稽徵機關達成和解而禁止其申請相互協議。倘國內另有僅得由申請人申請之獨立於稅務審核以外之行政或司法爭端解決機制，得規範已依該機制進行案件，限制申請相互協議。

各國主管機關應獨立考量與納稅義務人達成之和解，是否將導致不符合租稅協定規定之課稅。此外，倘申請人已申請獨立於稅務審核外之國內行政或司法爭端解決機制，則 MAP 之主張可能受到限制，惟應通知他方締約國此等機制之資訊。

TOR B.6.申請人如已依 MAP 相關規範提供必要文件，主管機關不得以提供資訊不足為由，退回其 MAP 申請。

各國應於公布之 MAP 指引清楚列明納稅義務人應提交之資訊及文件，如：主管機關如何要求申請人提供額外資訊；補正資料之期限設定(OECD 稅務專家建議宜為 1 個月)；納稅義務人是否有足夠時間或資訊以提供所要求文據；主管機關可終止 MAP 之情況等。於納稅義務人提出申請後，各國不應以資料不足為由拒絕其申請。

TOR B.7.確保其租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項後段條文(雙方主管機關應致力解決)，即「雙方主管機關得共同磋商以消除該租稅協定未規定之雙重課稅問題」。

TOR B.8.就申請及適用 MAP 訂定明確法規、指引及程序，其中應包括申請人提出 MAP 申請應提交之必要資訊及文據。

MAP 請求之相關資訊及文據，包括：確認所涉納稅義務人、申請之基礎、案件事實、擬經由 MAP 解決之問題分析、是否亦向他方締約國主管機關提出 MAP 請求、

是否就可提供租稅協定爭議解決之其他機制工具向其他機關提出 MAP 請求、是否曾處理過所涉問題、納稅義務人聲明書(確認 MAP 請求中所提供所有資訊及文據真實性，且願提供主管機關要求之其他資訊或文據，以及時協助主管機關解決 MAP 請求提出之問題)。

TOR B.9.確保有關申請及使用 MAP 之法規、指引及程序得為公眾廣泛周知，並依據既定格式於共享公開平台公布相互協議案件受理及處理情形。

相關法規、指引及程序等應公開(發布於網頁，如有必要須更新)且便利公眾取得(例如在政府相關網頁搜尋「雙重課稅」或「相互協議程序」即可搜得相關資訊)。相互協議案件之公布，以檢視實務上提供資訊之一致性。

TOR B.10.於 MAP 指引明定不因申請人與稅捐稽徵機關達成稅務調查和解而排除其申請 MAP 權利。如申請人申請稅務審查以外之行政或司法爭端解決機制，始限制其申請相互協議者，應通知他方締約國，並於 MAP 指引及相關規範清楚說明此程序對 MAP 之影響。

各國應於其 MAP 指引中敘明稅捐稽徵機關與納稅義務人對於核定之和解不妨礙納稅義務人申請 MAP。如一國建置獨立於稅務調查職能之爭議解決(行政或法定)程序，且只能依納稅義務人申請為之，則該國可能就經由該程序解決事項適用 MAP 加以限制。各國應向協定締約國通知其國內有關此行政或法定程序，並應公開該程序，及於相關指引中公開發明說明該程序對 MAP 之影響。

Part C：解決 MAP 案件(Resolution of MAP Cases)

TOR C.1.確保租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項前段條文(雙方主管機關得相互協商)，即「受理 MAP 之主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當解決，應致力與他方締約國主管機關相互協議解決，以避免發生不符合所適用租稅協定規定之課稅」條文。

第一階段應為受理 MAP 之主管機關如可單方面獲致令人滿意之解決，若無法獲致適當解決，則進入第二階段，應與他方締約國主管機關進行雙邊討論，以避免不符合所適用租稅協定規定之課稅。

TOR C.2.平均於 24 個月內解決相互協議案件，該期限適用於雙方締約國。

依 FTA MAP Forum 發展之 MAP 統計報告架構中之統計資料，在 2016 年 1 月 1 日前啟動之案件，涉利潤歸屬或分配案件平均達成協議時間為 33.5 個月，其他案件為 26.5 個月；自 2016 年 1 月 1 日啟動之案件，涉利潤歸屬或分配案件平均達成協議

時間為 2.5 個月，其他案件為 1.5 個月，計算平均每件 MAP 案件須耗時 22.5 個月。以 2016 年 12 月 31 日時點，考量未決待議案件情況，得出平均 24 個月內解決相互協議案件之建議。

TOR C.3.確保負責相互協議程序之部門具足夠資源。

各國應確保提供處理 MAP 案件部門充足資源，包括經費、人員及訓練等。可併同考量該租稅管轄區域解決相互協議案件平均耗費時間，思考資源是否足夠。

TOR C.4.確保負責相互協議程序人員經充分授權，獨立依據租稅協定條文解決相互協議程序案件，不受該案稽徵機關人員指揮或受未來租稅協定政策修訂影響。

TOR C.5.不得以調整或徵補稅額情形做為處理相互協議程序部門及人員之績效指標。

調整或徵補稅額情形並非適宜之指標，建議應以解決 MAP 案件數量、達成決議之作法(相較)一致性、解決 MAP 案件時效等為績效衡量指標。

TOR C.6.於公開平台公布相互協議案件相關資訊概況，並表明對於仲裁機制之立場。

公布資訊概況包括：主管機關聯繫方式、MAP 程序、指引及其他有關資訊等。FTA MAP Forum 亦訂有 MAP 資訊概況範本。OECD 係將仲裁列為選項，未納入最低標準。部分國家囿於國內法規定，無法以仲裁方式解決爭議，各國應表明其實施仲裁機制立場。

Part D：執行 MAP 決議(Implementation of MAP Agreements)

TOR D.1.任何相互協議程序獲致之決議(包括移轉訂價調整案件)應予執行。

TOR D.2.主管機關應及時執行相互協議程序獲致之決議。

TOR D.3.雙方締約國之租稅協定應(1)規範執行 MAP 獲致之決議不受國內法期間限制，或(2)於租稅協定第 9 條(關係企業)第 1 項(移轉訂價調整)或第 7 條(營業利潤)第 2 項(歸屬常設機構利潤)明定依據國內法律得調整課稅之年限，以避免相互協議決議無法適用於已逾國內核課期間之案件。

確保租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項後段條文(雙方主管機關得相互協商)「……達成之任何協議應予執行，不受各該領域國內法任何期間規定限制。」

(二)BEPS 行動計畫 14 之最佳實務

BEPS 行動計畫 14 為提升爭議解決機制之效率，提出以下最佳實務作法：

1.爭議預防

B.P.1.各國應實施雙邊 APA

雙邊 APA 將提高雙邊租稅管轄區域之租稅確定性，降低雙重課稅之可能性，並減少移轉訂價爭議。各租稅管轄區域只要有能力，皆應儘快實施雙邊 APA 計畫。

B.P.2.制定一般相互協議程序並公布周知

雙方締約國經由相互協商達成與協定解釋及適用有關之協議，倘適用於所有或多數納稅義務人(非 MAP 案件中之特定納稅義務人)時，各國應制定程序以公布周知，以避免將來可能發生相同之協定適用或解釋爭議。

B.P.3.各國公布之 MAP 指引應提供關於 APA 之指導意見

APA 指引應予公布，且 APA 既為預防爭議方法之一，自應納入 MAP 指引中。可能包括法律基礎、聯繫窗口、必要文件、各程序步驟、納稅義務人及稅務主管機關之角色、協議涵蓋年度(含可追溯年度)、多邊 APA 等內容。

B.P.4 提高國際租稅查審人員之全球意識

各國參與國際租稅查審人員應具備全球意識，並善用 OECD 之 MAP 稅務行政論壇所主導製作之「全球意識訓練課程」(Global Awareness Training Module)，俾利查審人員於進行稅務調整時，清楚造成重複課稅可能性、對其他國家稅基之影響，及與他國協調衝突之程序與原則。

2.MAP 之可主張性

B.P.5.各國應落實適當行政措施，以加速 MAP 進行，並確保納稅義務人擁有救濟途徑權利。

不論國內法之救濟規定如何，納稅義務人皆可依租稅協定規定啟動 MAP。選擇解決租稅協定爭議方式(採國內法規定提起救濟或啟動 MAP)之權利應留給納稅義務人。惟 MAP 達成之協議係雙邊基礎下之決定，對於可消除雙重課稅，較能確定。

B.P.6.各國之 MAP 指引，應提供納稅義務人提出 MAP 管道，使主管機關經由協議解決納稅義務人善意提起之境外調整所衍生之雙重課稅案件。

有些國家國內法允許納稅義務人於適當情形下修改之前已申報之申報書，調整

關係企業間之受控交易價格，或調整歸屬常設機構之利潤，以期申報結果反映符合獨立交易原則之結果(以納稅義務人觀點所認知者)。基於前揭目的，納稅義務人發起之境外調整反映其為正確申報從受控交易取得之應稅所得或歸屬常設機構之利潤而付出之善意努力，且納稅義務人及時適當履行兩締約國稅法之相關義務，爰應認為前揭調整係屬合理。

有關提出 MAP 請求之 3 年時效期間方面，當納稅義務人就修改後申報書申報納稅，以反映前揭合理調整時，3 年時效期間之計算一般係以修改後申報書所產生之課稅或納稅義務通知為起算點，而非以就修改後申報書申報納稅日為起算點。

B.P.7.各國公布之 MAP 指引應提供關於多邊 MAP 之指導意見

近年經濟全球化趨勢對租稅協定爭議解決機制帶來獨特挑戰，區域性與全球化商業模式之應用，及各國經濟及市場加速整合現象，凸顯出對有效處理多邊租稅爭議機制之需求。各國應對多邊 MAP 制定適當措施，並納入公布之 MAP 指引中。

B.P.8.各國應採取適當措施暫停進行中 MAP 案件其稅款徵收程序之規範，至少應與國內救濟程序相同，以減輕納稅義務人財務壓力及避免造成實質雙重課稅。

若稅款徵收為啟動 MAP 的要求之一，納稅義務人可能面臨沉重財務壓力及困難。如雙方締約國皆徵收具爭議之稅款，將真實發生雙重課稅，其所導致之資金壓力，至少延續至 MAP 案件解決為止，將顯著影響納稅義務人營運活動，爰各國應採取適當措施，於 MAP 案件進行期間暫停稅款徵收，而發動此等暫停稅款徵收之條件，應至少與個人於尋求國內救濟途徑時之條件相同。

3.解決 MAP 案件

B.P.9.為節省行政資源，於交易事實與情況不變且能核實前提下，各國應採行適當程序允許納稅義務人取得適用多年且同質性爭議案件之 MAP 決議。

在適當程序下，允許納稅義務人取得適用多年且同質性爭議案件之 MAP 決議，將有助避免重複之 MAP 請求，更效率地使用主管機關資源。惟其中「適當程序」仍須符合 OECD 稅約範本第 25 條第 1 款。

B.P.10.各國應於 MAP 指引中說明有關 MAP 與國內行政救濟關係，國內法院判決對 MAP 案件是否具約束力，或主管機關無法作出與國內法院判決結果不一致之決定。

MAP 與國內法救濟途徑間之複雜交互關係，通常受到締約國國內法及行政程序規定限制，各國可能採行不同方法，從而引發不確定性，帶來相關問題，例如納稅

義務人如先選擇 MAP，其他救濟途徑是否依然有效；主管機關 MAP 決定可背離國內法院裁決之程度為何等，因此各國應於 MAP 指引中說明。

B.P.11.各國之 MAP 指引，應當提供 MAP 案件利息及罰鍰相關規定。

有關 MAP 案件中利息及罰款相規定相當重要，特別是考量與 BEPS 相關工作將增加 MAP 之壓力，且可能涉及大額之利息及罰鍰，爰各國 MAP 指引應明確提供相關規定，確保納稅義務人得充分瞭解其內容。

B.P.12.各國應將稅約範本第 9 條第 2 項納入租稅協定條文。

為確保全面且善意地履行與 MAP 相關之協定義務，並及時解決案件，各國應將稅約範本第 9 條第 2 項(關係企業相對應調整規則)納入租稅協定條文。

五、爭議之解決—仲裁

(一)OECD 稅約範本第 25 條第 5 項之仲裁規定

仲裁程序係爭議解決之補充機制，雖為 OECD 稅約範本規定條文，但並非所有國家簽署之租稅協定均包含此項。

1.條文內容

納稅義務人對於遭受與租稅協定規定不符之課稅待遇，依第 1 項向主管機關提出申訴，如經締約雙方主管機關依第 2 項規定進行相互協議，於 2 年內仍未達成共識時，應提交仲裁以解決爭議。

2.意涵

- (1) 任何未解決爭議案件，一經納稅義務人提出仲裁要求，主管機關須交付仲裁。
- (2) 該未解決爭議案件倘已於任一方依其國內法之規定提起行政救濟，則不應交付仲裁。
- (3) 除非納稅義務人直接受影響而拒絕接受相互協議程序結果提起仲裁，仲裁決定將拘束雙方締約國，且不論各該國國內法期間限制為何，均應予執行。

3.仲裁之範圍

OECD 稅約範本第 25 條註釋第 66 節：部分國家可能希望包括 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項仲裁規定，然亦加諸更多限制限定其適用範圍。例如：(1)案件之爭議主要涉及事實判斷；(2)特定類型案件，如移轉訂價、常設機構之構成等議題；(3)特定個別案件之其他議題等。

4.OECD 稅約範本第 25 條註釋附錄提供仲裁之範本

內容包含仲裁之提起及交付、交付仲裁時間、職權範圍、選定仲裁人、流暢仲裁程序、仲裁人之適格及指定、資訊溝通及保密、成本、適用法據、仲裁決定時限、仲裁最終決定、仲裁決定之執行等。

(二)仲裁相關重要議題

1. 仲裁之範圍：應包含 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項所有未決之議題，除非各締約國於租稅協定中訂有其他限制。
2. 2 年期間：自納稅義務人提交充足資訊予主管機關，以利其決定拒絕該案件是否有理起算 2 年期間。
3. 與國內法救濟途徑之競合：除非一方同意，否則一方或雙方締約國國內法院已判決確定者，即不得交付仲裁。另仲裁機制未要求納稅義務人放棄其他國內法救濟途徑。
4. 仲裁決定之約束力：一旦納稅義務人接受仲裁結果，各該國政府應受其拘束，並由各該國國內法院予以執行。
5. 仲裁程序之形式：形式不拘，由締約雙方主管機關自行決定。
6. 仲裁者(arbitrator)之選定：各主管機關先自行選定 1 位仲裁者，雙方再共同選擇第 3 位中立仲裁者。倘雙方無共同合意之仲裁者，則由 OECD 租稅政策管理中心(Centre for Tax Policy and Administration, CPTA)主任(director)指定之。
7. 程序議題
 - (1) 證明運用之原則須獲仲裁者同意。
 - (2) 納稅義務人以書面方式或口頭報告參與仲裁。
 - (3) 適用之法律原則包含租稅協定、國內法、維也納條約法公約、OECD 稅約範本註釋、移轉訂價指導原則。
 - (4) 建議合理時程(例如自指定最後 1 位仲裁者至作成最終判決之合理期間應為 8 個月內)。
8. 仲裁決定之執行：如同執行相互協議程序般由雙方主管機關執行仲裁結果。
9. 仲裁決定之公開：需經所有參與方(包括納稅義務人)全體同意。除為便於方案選擇，任何論證意見皆應記錄。

(三)仲裁條文之制定考量

1. 仲裁條款應極富彈性，註釋內容亦包含各種可能情形。實務適用相關細節可透過

MAP 進行修訂，無須修改仲裁條文。多數程序規定於職權範圍內可被接受。宜設計具流暢及效率之一般正常程序。另違約規定有助提供確定性。

2. 仲裁程序係 MAP 之一部分，非屬無法達成相互協議共識始另行尋求解決之額外機制。仲裁本身係發生於雙方主管機關之間，倘某一案件部分議題已達共識，部分議題未達共識，僅該「未達共識」議題須交付仲裁，尚非全部案件均交付仲裁。仲裁決定前，主管機關仍得隨時達成共識。仲裁決定係透過相互協議方式執行。
3. 仲裁條款具補充 MAP 之功能，渠可緩解 MAP 之弱點，於仲裁前增加案件之解決，從而提升納稅義務人之法律保護，並改善租稅協定網絡之品質。

(四)租稅協定中之仲裁條款

現行各國簽署之租稅協定中，有包括強制性仲裁條款、自願性仲裁條款(荷蘭—加拿大租稅協定)及最惠國條款(如比利時—挪威租稅協定議定書)者。部分租稅協定仲裁條款示例如下：

- ✓ 美國—荷蘭租稅協定(1992)：如締約國及納稅義務人同意受仲裁決定之拘束，須以外交方式通知為之。
- ✓ 加拿大—荷蘭租稅協定(1993)：如締約雙方國同意，仲裁程序由締約雙方共同決定。
- ✓ 美國—比利時租稅協定(2006)：仲裁決定具強制性效力，但締約國得同意特定案件不適用仲裁規定。
- ✓ 英國—荷蘭租稅協定(2008)：仲裁決定具強制力。

(五)BEPS 多邊公約之仲裁條款

諸多國家同意具強制約束力之仲裁機制為確保以 MAP 解決租稅協定爭議最佳方式，但並非所有 OECD 及 G20 成員國皆同意此觀點。有些租稅協定缺乏有效進行仲裁程序之規定，爰無實際效果，BEPS 多邊工具(MLI)刻解決此等問題，俾使更多案件得適格進行仲裁，並可能加速案件之解決。惟 OECD 及 G20 國家並未將仲裁列入 BEPS 行動計畫 14 之最低標準，僅屬額外承諾(additional commitment)，目前有意承諾實施仲裁機制國家包括：澳大利亞、奧地利、比利時、加拿大、法國、德國、愛爾蘭、義大利、日本、盧森堡、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士、英國及美國等，倘仲裁機制確實落實，對解決 MAP 案件進度將具助益。

多邊公約第 6 章「仲裁」訂定強制具約束力之仲裁機制，包括第 18 條「對適用第 6 章之選擇(Choice to Apply Part VI)」第 19 條「具強制約束力之仲裁(Mandatory

Binding Arbitration)」、第 20 條「仲裁者之擇定(Appointment of Arbitrators)」、第 21 條「仲裁程序之保密 (Confidentiality of Arbitration Proceedings)」、第 22 條「於仲裁程序終結前之解決機制(Resolution of a Case Prior to the Conclusion of the Arbitration)」、第 23 條「仲裁程序之種類(Type of Arbitration Process)」、第 24 條「不同解決機制之協議(Agreement on a Different Resolution)」、第 25 條「仲裁成本(Costs of Arbitration Proceedings)」及第 26 條「對協定之影響(Compatibility)」，共 9 條。惟仲裁屬可選擇項目，簽署國得依本國情況，依據前揭第 18 條就是否適用第 6 章規定進行選擇，⁶不選擇仲裁者，則直接刪除多邊公約立場範本第 18 條至第 26 條文字。目前已簽署多邊公約之 76 國中，僅 28 國(如下圖)選擇納入仲裁條款，約有 150 個租稅協定受影響。

Andorra	Australia	Austria	Barbados
Belgium	Canada	Curacao	Fiji
Finland	France	Germany	Greece
Ireland	Italy	Japan	Liechtenstein
Luxembourg	Malta	Mauritius	Netherlands
New Zealand	Portugal	Singapore	Slovenia
Spain	Sweden	Switzerland	United Kingdom

圖 13 簽署 BEPS 多邊公約中選擇仲裁條款之國家

⁶ 前文提及 OECD 稅約範本中訂有仲裁條款，渠屬 MAP 之一部分。惟 BEPS 多邊公約單獨列出強制仲裁程序，而非附屬於 MAP。相較 MAP，強制仲裁可提高爭議解決，納稅義務人得更主動參與租稅爭議之解決。惟仲裁制度無異對一國參與仲裁之能力形成挑戰，爰許多國家考量稅務行政及資源等限制而對強制性仲裁持審慎態度。

肆、心得與建議

一、心得

全球化經濟下，不論對納稅義務人或稅捐稽徵機關，租稅確定性皆為重要課題。隨著企業營運模式不斷翻新，跨國交易類型日趨複雜，在可預見之未來，國際租稅爭議之發生將更為頻繁，爭議案件將持續不斷增加，形成租稅不確定風險。OECD 於 2015 年公布 BEPS 行動計畫結論，其中第 14 項行動計畫—提升爭議解決機制之效率，作為防止跨國企業逃漏稅同時避免雙重課稅之配合機制，藉由租稅協定約定相互協議條款，提供跨國企業納稅義務人確定避免重複課稅及不因國民身分差別待遇之保障。

本次研討會課程以強化租稅確定性為主題，探討預防爭議與促進爭議解決之機制與最佳實務工具，議題包括相互協議程序、雙邊／多邊預先訂價協議、仲裁機制、BEPS 多邊公約、BEPS 行動計畫 14 及多邊工具等，並介紹 OECD 稅約範本相關規定及 BEPS 最新進展，由 4 位主講人就其實務經驗與各國代表進行討論。此外，分組案例研討使各小組成員皆感獲益良多，經由小組討論建立與各國代表情誼以利日後聯繫及請益，將助益業務推動。4 位受邀之國際租稅專家具預先訂價協議及相互協議程序之豐富實務經驗，對於各國代表所提問題皆能妥適回應及提供建議，亦提供未來如有相關問題之諮詢管道，整體研討會研討內容兼具理論與實務，各國與會代表皆收穫豐富。

OECD 自 2013 年 7 月應 G20 要求，發布 15 項 BEPS 行動計畫起，已於 2014 年 9 月 16 日提出第 1 階段 7 項報告，並於 2016 年 10 月發布 15 項行動計畫最終報告，各國主要國家均積極投入 BEPS 行動計畫之執行，係國際共同於租稅領域合作之開創歷程。BEPS 行動計畫成果，由 44 個國家提出，包括所有 OECD 會員國、OECD 盟國及 G20 國家於一致基礎獲致共識，同時廣泛徵詢開發中國家、企業、非營利組織及其他關係人意見，由於廣納多方建議，BEPS 行動計畫於國際間接受度提高，並對國際租稅規範防杜避稅及逃漏稅帶來重大影響及變革。OECD 陸續提出相關國際租稅協定範本及國內稅法修正建議，將成為各國租稅政策之重要參考。

本次研討會中與各國代表交流亦發現，大多數開發中國家與會代表對該國是否加入 BEPS 行動計畫，皆就該國家政治、經濟、租稅立法背景與稅務行政能力，基於各國自身利益予以考量，爰各國實際配合執行 BEPS 行動計畫最低標準之能力與速度亦各有差距。我國國際地位特殊，宜審慎考量長遠之租稅政策目的，隨時注意國際情勢發展，審酌與我國經貿關係密切之國家稅制變革情況，以平衡國內社會及

國際間對租稅制度接軌國際之要求。

二、建議

(一)持續關注 OECD BEPS 行動計畫後續執行進展，俾利於我國法規修訂及實務操作

OECD 以往研議國際租稅議題，主要著眼已開發國家觀點，而近年 BEPS 行動計畫報告係納入多方意見，於國際間接受度將更大，影響層面亦更廣泛，包括國際現有租稅規範，如 OECD 稅約範本等將有所修正，許多國家亦將參考 BEPS 行動計畫建議，修正其國內稅法。當前值各國積極參與討論 BEPS 行動計畫之際，我國亦不能置外於此重要國際趨勢，我國經濟與全球經濟連結度甚高，更應積極掌握國際租稅最新發展趨勢，以維護租稅公平，確保合理稅收。透過相互協議或雙邊預先訂價協議解決爭議，均屬跨境協商範疇，涉締約雙方主管機關、稅捐稽徵機關及納稅義務人，允宜持續關注國際最新發展及其他國家對 BEPS 修法之動態，積極檢視我國現行稅法規範不足之處，同時參考國際標準與各國法規實務，作為我國擬訂政策及研修法令參考。

(二)參考國際新標準，依 BEPS 行動計畫 14 最低標準檢視項目，修正我國租稅協定範本及訂定適合我國相互協議程序作業規範

我國經濟對國際貿易依賴甚深，加以我國租稅協定網絡逐年擴展，預期未來適用相互協議案件將日增。考量相互協議程序為爭議解決有效方法之一，為落實我國反避稅政策及有利納稅義務人申請適用，宜參考最近國際標準，因應國際組織檢視，衡酌我國與締約國法令規定及實務情況，修正我國租稅協定範本，期運用於現行租稅協定修約或新洽簽之租稅協定，並訂定合宜之適用租稅協定相互協議程序作業規範，俾供稅捐稽徵機關及納稅義務人遵從，落實租稅協定效益。

(三)廣續參與國際租稅研討會，掌握國際租稅最新發展趨勢並增進交流

此次研討會議題皆涉國際租稅爭議預防及解決之最新議題，透過參與國際會議可瞭解各國如何看待該等議題，有助瞭解國際租稅趨勢並擴展國際視野，藉由與專家及各國代表面對面意見交流、分享實務經驗，有助增進國際交流、提升我國能見度、建立相關人脈俾利日後蒐集各國法規及實務作法，同時助益我國國際租稅人才之養成，爰建議宜持續派員參與各項國際研討會。

伍、附錄一會議資料