

出國報告（出國類別：開會）

參加馬來西亞內地稅務局（IRBM）  
與經濟合作暨發展組織（OECD）聯  
合舉辦相互協議程序-聚焦移轉訂價  
之爭議解決研討會報告

服務機關：財政部

姓名職稱：許稽核文瑾

派赴國家：馬來西亞

出國期間：113年10月13日至10月19日

報告日期：114年1月7日

## 摘 要

馬來西亞內地稅務局（IRBM）與經濟合作暨發展組織（OECD）於 113 年 10 月 14 日至 10 月 18 日聯合舉辦相互協議程序-聚焦移轉訂價之爭議解決研討會，邀請 OECD、美國國稅局（IRS）、英國稅務及海關總署（HMRC）、紐西蘭稅務局（IRD）以及日本國稅廳（NTA）之稅務專家，講授所得稅協定相互協議程序（MAP）之相關理論與實務，並探討如何透過 MAP 機制預防與解決相關爭議。研討會以專題演講、案例討論及模擬諮商方式進行，透過與其他國家代表及稅務專家的討論及模擬諮商過程中，增進對 MAP 機制之理論及實務瞭解，並學習 MAP 諮商技巧。

# 目 錄

壹、目的 .....	1
貳、會議過程 .....	2
參、研討會議內容 .....	3
一、OECD 稅約範本第 25 條 (MAP) 條文規定 .....	3
二、MAP 進行之步驟 .....	9
三、MAP 及 APA 統計 .....	15
四、MAP 模擬諮商 .....	17
肆、心得及建議 .....	23

## 壹、目的

馬來西亞內地稅務局（IRBM）與經濟合作暨發展組織（OECD）聯合舉辦相互協議程序- 聚焦移轉訂價之爭議解決研討會，於 113 年 10 月 14 日至 18 日於馬來西亞租稅學院（Malaysia Tax Academy）舉行，研討會邀請 OECD 稅務專家 Ms. Sadra Knaepen 及 Mr. Sirram Govind，以及美國、英國、紐西蘭及英國負責相互協議程序（MAP）之稅務專家包括美國國稅局（IRS）Mr. Robert Chih-Kai Liu，英國稅務及海關總署（HMRC）Mr. Mukhtar Shaikh，紐西蘭稅務局（IRD）Mr. John Nash 及 Ms. Anand，以及日本國稅廳（NTA）Mr. Naru Hagiwara 擔任講師，提升參與者對移轉訂價查核相關爭議，如何透過所得稅協定 MAP 機制預防及解決相關爭議之理論及實務之瞭解。

本次會議邀請對象為各國具 5 年以上相關工作經驗之稅務官員，除我國外，尚有巴西、喀麥隆、斐濟、印度、印尼、肯亞、馬拉威、摩里西斯、摩洛哥、巴拿馬、盧安達、斯里蘭卡、泰國、越南、尚比亞、馬來西亞計 17 個國家共 27 名代表與會。

## 貳、會議過程

本次會議採實體方式進行，由主講人進行專題報告，並配合案例討論及由參加者分組模擬各國主管機關角色進行 MAP 諮商之互動方式進行，會議議程如下：

時間	議題
113 年 10 月 14 日	
9:00-9:30	開幕式
9:30-12:30	OECD 稅約範本第 25 條 (MAP) 規定
13:30-17:00	美國、英國、紐西蘭及日本 MAP 經驗分享
113 年 10 月 15 日	
9:00-12:30	防止稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 行動計畫 14：提升爭議解決機制效率
13:30-15:00	MAP 統計
15:30-17:00	預先訂價協議 (APA) 介紹
113 年 10 月 16 日	
9:00-12:30	APA 案例討論
13:30-17:00	MAP 進行之步驟
113 年 10 月 17 日	
9:00-17:00	MAP 模擬諮商
113 年 10 月 18 日	
9:00-11:30	MAP 模擬諮商及研討會總結
11:30-12:20	閉幕式

## 叁、研討會議內容

### 一、2017年OECD稅約範本第25條（MAP）條文規定

#### （一）第1項

##### 1. 條文

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本協定條款規定之課稅，不論各該締約國國內法之救濟規定，得向任一方締約國主管機關提出申訴；此項申訴應於不符合本協定條款規定課稅首次通知起三年內為之。

##### 2. 條文說明

第25條第1項係規定具有資格提出MAP申請之人，為認為一方或雙方締約國之行為對其發生或將發生不符合所得稅協定規定之課稅之人。

#### （1）申請主體

依OECD稅約範本第3條（一般定義）第1項第1款，「人」包括個人、公司及其他任何人之集合體。本項規定「任何人」，雖然實務上，受締約國影響之人通常為一方或雙方之居住者或國民（涉第24條（無差別待遇）時），但本項文字未以居住者或國民為要件，因此第三國居住者（例如第三國居住者在締約國之常設機構（PE））只要該人與締約國有足夠關聯性符合相關規定，亦為可提出MAP申請之主體。

#### （2）發生或將發生不符合本協定條款規定之課稅

本項旨在解決不符合本協定規定之課稅，可能是已發生之實際課稅，也可能是尚未被締約國正式提出但可預期之課稅情形。申請人需

依據合理審慎標準作出判斷，依OECD稅約範本第25條註釋第14節說明，僅具可能性（possible）尚未符合，而需很可能發生（probable）情形。

本項文字雖未提及雙重課稅，實務上，倘課稅爭議未獲解決，通常會導致法律上或經濟上之重複課稅，常見課稅爭議事由包括：

- 雙重居住者適用協定唯一居住者身分認定之判定爭議。
- 所得稅協定減免規定適用爭議。
- PE認定及對歸屬PE營業利潤爭議。
- 給付人與受益人間有特殊關係情形時，例如對相關給付提供移轉訂價相對應調整爭議，超額給付利息（OECD稅約範本第11條第6項）及超額給付權利金（OECD稅約範本第11條第4項）之認定爭議。

然而MAP適用範圍不限於解決雙重課稅問題，是否導致雙重課稅並非啟動MAP之必要條件，例如依照所得稅協定規定，該所得應僅由居住地國課稅，倘來源地國未依協定規定對該所得免稅，即使居住地國因其國內法等原因未行使課稅權致未發生雙重課稅，申請人仍可因來源地國不符協定課稅提出MAP。

### （3）得向任一締約國主管機關提起

2017年OECD稅約範本按BEPS各行動計畫（含行動計畫14）最終報告修正，本項文字將2014年版「向其本人為居住者之締約國主管機關提出申訴；如申訴屬24條（無差別待遇）第1項規定之範疇，得向其本人為國民所屬締約國之主管機關提出申訴」修正為「向任一方締約國」主管機關提起申訴，不再以所得人需締約雙方居住者或國民身為限，提高MAP申請案件之適用性，確保締約雙方依協定規定課稅。

#### (4) 首次通知

本項規定申訴應於不符合本協定條款規定課稅「首次通知」起三年內為之，有關首次通知時點認定OECD未有明確指引，依照稅約範本註釋第25條第21節，建議應以「最有利於納稅義務人」之方式解釋。為避免不確定性，通常需具體課稅時點，例如送達核定通知書或稅額繳款書之日等，僅因納稅義務人意識稅務機關可能採取課稅行動（如開始進行稅務調查），對其將發生課稅之可能者，不應認定為首次通知情形。與會者提問，如果納稅義務人對核課通知不服，提起國內行政救濟程序，最終經法院判決確定，應以核課通知或法院判決確定為「首次」通知？主講人回應如果判決未改變原課稅處分，係以稅捐機關核發核定通知書為首次通知，但各國可自行政策決定。

## (二) 第2項

### 1. 條文

主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應致力與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定條款規定之課稅。達成之任何協議應予執行，不受各該締約國國內法有關任何期間規定之限制。

### 2. 條文說明

#### (1) 申訴有理，本身無法獲致適當之解決

申請人向主管機關申訴時毋須提出完整資料證明產生重複課稅，僅需一定程度事實依據（substance），該主管機關即需進行評估是否有合理理由認定在任一締約國已發生或將發生不符本協定之課稅。此外，如果所得稅協定沒有具體之限制性條款，主管機關不得僅基

於避稅行為拒絕受理MAP。

如認為申訴有理，主管機關應進一步評估可否單方解決，被請求主管機關應進行適當事實調查，以瞭解國內課稅依據，以及該課稅是否符合協定規定。

## (2) 致力相互協議解決

有關致力（endeavor）之目標，並未被賦予雙方締約國一定要達成共識義務，然而主管機關仍應「盡最大努力」達成具決定性結果之共識，並盡量消除MAP過程之障礙。

美國IRS及英國HMRC專家補充，依其實務經驗，少數案件雙方主管機關作成沒有共識決議（agreement to disagree），通常發生於雙方已盡最大努力，立場仍存有重大差異，認為不可能達成共識，或僅有是或否兩種可能之事實要件認定之爭議（例如是否構成PE）之情形。當雙方立場差異極大，無法透過讓步折衝取得雙方都可接受結果時，將以作成沒有共識決議方式解決受理之申訴案件。

## (3) 不受各該締約國國內法任何期間規定之限制

本項規定獲致之決議應予執行，不受國內法有關期間之限制，以避免締約雙方達成決議時，因逾國內法相關期間，致無法執行。鑑於實務上以MAP達成決議可能須數年，本項規定亦得避免締約雙方主管機關，因預估案件於達成決議時已逾國內法期間無法執行，考量行政作業成本，未就案件盡最大努力之情形。

## (4) 法院判決

依本項規定，案件是否已提請國內行政訴訟程序，不應成為拒絕受理MAP之理由。印度及巴西與會者分享，依照其國內法律，如爭議案件已經法院判決確定，該國主管機關即無法再作出任何與該判決相

左之調整，因此，主管機關雖仍會依所得稅協定規定受理MAP案件，然而會與申請人及他方締約國主管機關溝通其立場，此時MAP作用僅限於與他方締約國溝通進行相對應調整或詢問是否可提供其他雙重課稅之消除機制。

### (三) 第3項

#### 1. 條文

雙方締約國之主管機關應相互協議，致力解決有關本協定條款之解釋或適用上發生之任何困難或疑義。雙方並得共同諮商，以消除本協定條款未規定之雙重課稅問題。

#### 2. 條文說明

##### (1) 本協定條款之解釋或適用上發生之任何困難或疑義

有關「解釋」一詞之意涵及適用範圍協定條款並無明確規範，可能適用情形如下：

- 協定中任何名詞之定義不完整或存在模糊性，可透過MAP相互確認，以消除適用上可能產生之困難<sup>1</sup>。
- 一方締約國認定協定與國內法具相同位階，該國因國內法律修正，雖未改變協定課稅權分配原則或影響協定實質內容，但產生協定適用困難或疑義時。
- 簽訂雙邊APA，以預防爭議發生。
- 共同協議協定上限稅率之適用方式，例如取得利息時，即依協定上限稅率扣取稅款或事後以退稅方式適用上限稅率<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 例如：OECD 稅約範本第 3 條（一般定義）第 2 項規定。

<sup>2</sup> 例如：OECD 稅約範本第 11 條（利息）第 2 項末句規定。

## (2) 協議結果是否公開

有關是否公開MAP協議結果，各國政策存有差異，且須考慮稅捐稽徵機關就個案之保密義務。然而，如果是具普遍效力，且無應保密之情形，公開相關決議之課稅原則有助外界瞭解締約雙方對協定中名詞之意涵或適用方式達共識時，OECD建議可適時公開。

## (3) 本協定條款未規定之雙重課稅問題

締約雙方主管機關可透過本項處理本協定未規定之雙重課稅情形，例如A國居住者公司於B國及C國均有PE，A國與B國有所得稅協定，A國與C國有所得稅協定，B國與C國無所得稅協定，就B國及C國PE間之往來，在B國及C國PE之功能及風險相同，兩國對PE利潤歸屬宜為一致處理時，即使B國與C國無所得稅協定，倘B國及C國之稅捐稽徵機關就位於該國之PE間往來核定不一致，可能產生所得重複課稅，A、B及C三國得共同商議合理利潤分配方式。主講者補充說明，適用上需視各國國內法規定，部分國家無法同意就協定未規定之雙重課稅問題啟動MAP。

## (四) 第4項

條文：雙方締約國之主管機關為達成前三項規定之協議，得直接相互聯繫，包括經由雙方或其代表組成之聯合委員會。

## (五) 第5項

### 1. 條文

當 a) 一人因一方或雙方締約國之行為發生不符合本協定規定之課稅，依第一項規定向一方締約國主管機關提出申訴，且 b) 自提供雙方締約國主管機關為解決爭議所需所有資訊之日起兩年內，主管機關未能依第二項規定達成協議解決爭議，倘經該人書面申請，應將所有該案相關未

解決爭議提付仲裁。但任一方締約國法院或行政訴訟法庭已做成判決者，該等未解決爭議不應提付仲裁。除受該案直接影響之人不接受實施仲裁判斷之相互協議外，仲裁判斷於雙方締約國均具拘束力且應予實施，不受各締約國國內法任何期間規定之限制。雙方締約國主管機關應相互協議訂定本項之適用方式。

## 2. 條文說明

### (1) 性質及適用範圍：

第5項仲裁為MAP程序之一部分，並非獨立機制。根據第1項提出MAP且締約雙方主管機關「無法於兩年內解決之爭議」者，方可提出仲裁，僅適用於無法於期限內透過MAP解決之特定議題，並非整個爭議案件均予交付。仲裁旨在提升MAP機制解決爭議之效能。所得稅協定之仲裁機制與投資保障協定之仲裁不同，非屬提交國際法庭獨立判決以解決爭議之機制，而係MAP之「補充」（取得共識之方法）。此外，仲裁不適用於主管機關間針對所得稅協定解釋與適用等疑義所進行的MAP案件（即第25條第3項）；另明定若爭議案件經一方締約國法院作出確定判決，不得提起仲裁。

### (2) 仲裁決定的拘束力

除非個案受直接影響之人不接受仲裁判斷，仲裁裁決對雙方締約國具有拘束力，且必須執行，不受國內法中任何期限規定的限制。

## 二、MAP 進行之步驟

有關稅約範本第 25 條第 1 項 MAP 案件，分成單邊及雙邊兩大階段，單邊階段指申請人及接獲案件之主管機關間，雙邊階段則是指雙方締約國主管機關致力解決，相關步驟及目標時程如下表 1 所示。

表 1 MAP 進行之步驟及目標時程

步驟	應辦理事項	目標時程
單邊階段		
1. 申請	申請人提出 MAP 申請	首次通知之日起 3 年內
	向申請人確認收到申請並通知締約他方主管機關	自申請人提出 MAP 申請之日起 1 個月內
2. 審核是否符合資格	依協定規定進行審核，確認是否符合 MAP 申請要件	自接獲申請之日或檢附所有必要文件起 2 個月內
3. 分析	審核 MAP 申請是否有理，評估能否單方解決	自接獲申請之日或檢附所有必要文件起 4 個月內
雙邊階段		
4. 雙邊協議之準備、討論及達成決議	提出立場文件(position paper)	自 MAP 案件開始後 4 個月內
	檢視一方締約國主管機關提出之立場文件，回復立場文件	自接獲一方締約國之立場文件後 6 個月內
	雙方主管機關諮商（可召開面對面會議）	諮商期間預定為 6 個月
	雙方達成決議	自 MAP 案件開始後 24 個月內
5. 執行	申請人同意 MAP 結果	主管機關於獲致決議後通知申請人；申請人於 1 個月內回應
	雙方主管機關交換結案函（closing letters）	自申請人同意 MAP 決議後 1 個月內
	執行 MAP 決議	自交換結案函後 3 個月內

## (一) 步驟 1 及步驟 2：申請人提出 MAP 申請及審核是否符合申請要件

### 1. 審查資格：

- (1) 申請人資格：接獲申請之主管機關應依適用之所得稅協定確認是否為一方或雙方締約國居住者，或協定規定之人。
- (2) 提交對象：實務上申請人大多選擇向居住地主管機關提交申請或於雙方締約國均提交申請，惟依照2017年OECD稅約範本規定，申請人得選擇向任一方主管機關提交。
- (3) 提交期限：確認申請人於不符協定課稅首次通知起三年內提出申請，逾期不受理。

### 2. 最低標準及最佳實務作法

#### (1) 步驟1及步驟2各國應執行之最低標準為：

- 所得稅協定納入OECD稅約範本第25條第1項規定。
- 確保申請人瞭解如何申請MAP，發布MAP指導原則時應標明主管機關聯繫資訊，申請流程及應填報之書表格式，以及申請時應檢附之資訊與文據資料。
- 應允許已依規定提供要求文據案件提出MAP申請。
- 應允許移轉訂價案件、適用防止濫用規定案件及稅務調查和解案件提出MAP。

#### (2) 步驟1及步驟2最佳實務作法為：

- 接獲MAP申請之主管機關，應主動通知申請人及締約他方主管機關，並向締約他方主管機關簡介該案。
- 在合理範圍內要求申請人提供MAP申請之必要資訊。
- 彈性開放申請MAP案件所使用語言，尤其對其檢附之文據資料之

語言。

- 有關多邊MAP申請、暫停國內課稅程序及MAP與國內救濟程序之關聯性，主管機關應主動提供說明指引。
- 若發現申請人遺漏應檢附資訊，應於3個月內儘速通知申請人補件，並設定補件期限。
- 允許因國外移轉訂價調整而需進行移轉訂價相對應調整案件，或為解決重複性問題的多年度爭議案件提出MAP。

## (二) 步驟 3：分析

### 1. 分析及判斷

在確認申請人資格符合要件、申請期間及提交之文件符合規定後，主管機關應審核是否已發生或將發生（probable）不符合協定之課稅，主管機關應尋求是否得透過單方解決之方式，並確認得否逕以該方式結案。

### 2. 最低標準及最佳實務作法

(1) 步驟3最低標準為：

- 納入2017年OECD稅約範本條文允許MAP得向任一締約方主管機關提出，或建立雙邊諮商或通知程序。
- 協定納入OECD稅約範本第25條第2項前段規定。
- 確保負責MAP人員經充分授權，獨立依所得稅協定條文解決MAP案件，不受該案稅捐稽徵機關人員指揮或受未來所得稅協定政策修訂影響。
- 平均24個月內解決MAP案件。
- 確保負責MAP之部門具足夠資源。

(2) 步驟3最佳實務做法為：

- 得依MAP決議，按移轉訂價範圍進行向下調整（downward

adjustment) 交易結果。

- 如經確認得於單方解決，儘速通知他方締約國。
- 協定規定優先於國內法適用。
- 基於國際公認標準解釋協定條款。

### (三) 步驟 4：雙方協商，達成協議

#### 1. 首次立場文件

如締約他方主管機關同意進行MAP，接獲MAP申請之一方締約國主管機關應擬具立場文件提供締約他方主管機關，OECD建議立場文件之內容包含一般性資訊及案件細節兩大部分。

- (1) 一般性資訊：申請人身分及他方締約國交易對象資訊，以及判斷兩者關連性資訊；接獲MAP申請之一方締約國主管機關聯繫方式；案件涵蓋期間；各年度原核定調整數（含所得額及稅額）；案件事實概要。
- (2) 細節資訊：該案件爭議點、所涉及交易、產業特性及調整依據，包含做成該調整有關之國內法及協定條款規定；佐證財務或數據之計算明細；倘為移轉訂價案件，有關可比較對象選擇、常規交易方法及擇定該方法之原因，並解釋移轉訂價調整之合理性。

#### 2. 回復立場文件

一方締約國主管機關收到他方締約國主管機關提出之首次立場文件後，應回復是否接受該立場及其解決方案。如果對部分立場持否定態度，應明確說明同意與不同意部分。該他方主管機關可要求接獲MAP申請之一方締約國主管機關提供補充資訊，或針對立場文件中之疑義作出解釋。此外，該他方主管機關也可就該一方締約國主管機關提出之首次立場文件未涵蓋資訊，或提出其他建議主動提供解決方案，以促進雙方儘早達

成協議。

### 3. 達成決議

透過雙方諮商，就案件事實及所得稅協定條文之適用達成共識。倘涉移轉訂價案件，包括對最適移轉訂價方法、功能風險分析及常規交易價格或利潤範圍進行諮商取得共識。主講人補充說明，實務上締約雙方主管機關經過多回合諮商，即使仍對參與交易之關係人之功能風險認知有差異，仍得在該部分未取得完全共識下，對常規交易價格或利潤範圍取得共識達成MAP決議。

### 4. 諮商方法

諮商得以書面、電話、電子郵件、視訊會議或實體會議方式進行。雙方應營造融洽氣氛，增進意見交流。實體會議相較其他方式可更有效交換意見，在實體諮商會議可一次討論多個案件，從而提高諮商效率。

### 5. 最低標準及最佳實務作法

(1) 步驟4最低標準為：

- 協定納入OECD稅約範本第25條第2項前段規定。
- 確保負責MAP人員經充分授權，獨立依所得稅協定條文解決MAP案件，不受該案稅捐稽徵機關人員指揮或受未來所得稅協定政策修訂影響。
- 平均24個月內解決MAP案件。
- 確保負責MAP之部門具足夠資源。

(2) 步驟4最佳實務做法為：

- 建議於MAP案件開始後4個月內提出首次立場文件，締約他方主管機關於接獲立場文件後應儘速回應。

- 應提出務實性方案，並以解決爭議為導向。
- 建議各國於MAP法令規範MAP案件是否應暫停加徵相關利息或罰鍰等相關規定。

#### (四) 步驟 5：執行

##### 1. 執行

達成共識雙方應正式簽訂協議文件，協議結果經申請人確認並同意後，雙方主管機關應儘速交換結案函，並通知該管稅捐稽徵機關執行。

##### 2. 最低標準及最佳實務作法

###### (1) 步驟5最低標準為：

- 該協議之執行應不受國內法任何期間規定限制。
- 任何MAP獲致之協議均應執行，包括移轉訂價（向上或向下調整）案件。
- 應即時實施MAP獲致之決議。

###### (2) 步驟5最佳實務做法為：

- 主管機關應確實監督稅捐稽徵機關執行情形。
- 協議執行後應通知締約他方，並提供結案日期資料。

### 三、MAP 及 APA 統計

#### (一) MAP 統計報告架構

BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件之一為致力於平均 24 個月內解決 MAP 案件，為監督瞭解案件辦理情形，行動計畫 14 要求各國主管機關公布 MAP 相關統計數據。MAP 統計案件不包括雙邊（多邊）預先訂價協議案件。相關規定如下：

## 1. 既有案件

指 105 年 1 月 1 日前接獲之 MAP 案件。各國得採原有之 MAP 統計方式，因締約之一方無須與他方確認比對 MAP 案件數量，因此各國彙總資訊可能有重複計算問題。

## 2. 新案件

新案係指自 105 年 1 月 1 日起接獲之 MAP 案件。此類案件均依照 OECD MAP 統計報告架構規定之統計方式，應分別列示與各締約國間 MAP 案件數及辦理期間<sup>3</sup>，此類 MAP 案件同時計入案關締約他方統計數量，惟彙總時進行比對消除重複計算之案件數。

## 3. 平均辦理月數

各主管機關應計算平均辦理月數，需決定案件「起始日」及「結案日」。

起始日之認定：締約一方主管機關通知締約他方主管機關接獲申請人 MAP 申請後 1 週，或自締約一方主管機關接獲申請人 MAP 申請後 5 週，擇其中較早之日為起始日（前提係申請人檢附所需文件及相關佐證資料）。如果案件在前開起始日前已達成決議終止，則結案月數應計為 0，不得以負數表示。

終止日之認定：締約一方主管機關正式通知（通常為信函）申請人其 MAP 決議結果之日，或主管機關接獲申請人撤銷 MAP 申請之日。

## 4. 實務執行問題

締約一方接獲之 MAP 案件應同時計入該國與締約他方統計數據，惟實務

---

<sup>3</sup> 辦理 MAP 案件之締約他方採 OECD MAP 統計架構，且與該締約方 MAP 案件結案數量不足 5 件者，採微量原則（de minimis rule），免分別列示各締約他方，得彙總填報。

上可能漏計其他國家收件案件，或因一個國家（地區）內有不同受理 MAP 申請窗口造成統計錯漏。有關拒絕受理或由單方解決之 MAP 案件，可能因未通報締約他方造成數據錯誤。為解決上述問題，建議締約國主管機關定期彼此溝通確認，以確認雙方 MAP 統計數據之一致性。

## 5. 112年修正規定

OECD 於 112 年修正 MAP 統計報告架構，新增統計表，就全部未結案件，依截至報告年度 12 月 31 日止所經過之期間，分別統計未達 2 年、2 年以上未達 4 年、4 年以上未達 6 年及 6 年以上件數。就報告年度結案 MAP 案件區分為於單邊階段結案，及於雙邊階段結案，分別統計每案自起始日至終止日之平均辦理月數。

### （二）APA 統計報告架構

OECD 於 112 年 APA 統計報告架構，納入統計之 APA 案件包括雙邊或多邊 APA 案件，單邊 APA 案件不在統計範圍。APA 案件數應以涉及轄內納稅義務人或實體數量逐一認列案件數（非以集團認定數量），多邊 APA 應分別依適用雙邊所得稅協定逐一計算認列 APA 案件。各租稅管轄領域得依行政慣例自行定義起始日與終止日，惟定義須於表格內備註。

## 四、MAP 模擬諮商

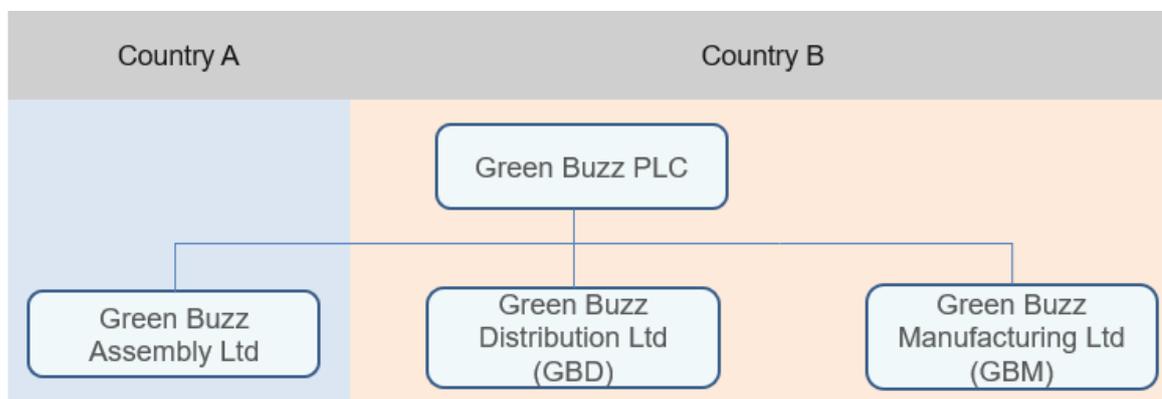
主辦單位將與會者分為 6 組，分別擔任 A 國（A1、A2、A3）及 B 國（B4、B5、B6）主管機關人員，將 A1 及 B6、A2 及 B5、A3 及 B4 配對，以虛擬之移轉訂價案件進行三場 MAP 模擬諮商。謹簡介案件概況及模擬情形如下。

### （一）案件概況

#### 1. 跨國企業集團概況

Green Buzz Group 是一個跨國企業集團，主要從事商用電動車及頂級電動跑車之研發、製造及銷售。

關係企業結構圖



## 2. 受控交易參與人之功能與風險簡介

**Green Buzz plc (GB plc):** GB plc 是該集團之最終母公司，為 B 國居住者。該公司擁有集團電動車多項設計專利，以及製造及行銷活動相關之無形資產。

**Green Buzz Manufacturing Ltd (GBM):** GBM 為 B 國居住者，為有限功能製造商。該公司負責電動車零件製造，並將這些零件銷售予 Green Buzz Assembly Ltd。

**Green Buzz Distribution Ltd (GBD):** GBD 為 B 國居住者，為有限功能經銷商，負責配銷集團電動車。

**Green Buzz Assembly Ltd (GBA):** GBA 為 A 國居住者，負責組裝由 GBM 提供之電動車零件。GBA 負責集團產品之品質控制，擁有組裝過程相關之無形資產，需承擔集團部分產品責任風險及市場風險。

## 3. 受控交易概況

GBA 所涉及之受控交易包括：向 GBM 採購零件；支付 GBD 配銷服務之相關報酬；支付 GB plc 使用其無形資產權利金。

104 年至 106 年 GBA 個體財務報表資訊如下

單位：歐元

	104	105	106
營業收入	2,000,000	3,000,000	4,000,000
GBD 成本	100,000	150,000	200,000
GBD 成本加價	25,000	37,500	50,000
GBM 成本	400,000	600,000	800,000
GBM 成本加價	100,000	150,000	200,000
GBA 組裝成本費用	400,000	600,000	800,000
營業淨利（支付權利金前）	975,000	1,462,500	1,950,000
支付 GB plc 權利金	400,000	600,000	800,000
營業淨利	575,000	862,500	1,150,000

4. 集團移轉訂價政策

- (1) GBA向GBM採購零件：以GMB成本加乘25%決定售價。
- (2) GBA支付GBD配銷活動之相關報酬：以GMB成本加乘25%決定服務費。
- (3) GB plc授權GBA使用其設計、製造及行銷之無形資產，按營業收入之20%收取權利金。該集團內部移轉訂價分析以可比較未受控價格法（CUP）為最適常規交易方法，以GB plc授權給非關係公司Super Fast Cars plc無形資產作為可比較對象，無形資產授權合約如下：

	非關係人交易	關係人交易
授權人	GB plc	GB plc
被授權人	Super Fast Cars plc	GBA
開始日期	105年1月1日	104年1月1日
期間	5年	5年

授權標的	設計及製造相關之無形資產	設計、製造及行銷相關之無形資產
可否轉售權	否	否
權利金	營業收入之 20%	營業收入之 20%

## 5. B國移轉訂價調整

107 年底，B 國稅捐稽徵機關通知 GB plc 對其與子公司 GBA 於 104 年至 106 年間受控交易進行移轉訂價查核，於 109 年 3 月對 GB plc 核發核定稅額通知書。B 國稅捐稽徵機關分析結果認為 GBA 僅從事例行功能，未擁有價值無形資產，未承擔風險。

B 國稅捐稽徵機關認為 GB plc 與非關係人 Super Fast Cars plc 之無形資產授權合約不具可比較性，重新擇定以交易淨利潤法（Transactional Net Margin Method, TNMM）為最通常規交易方法，以成本及營業費用淨利率為利潤率指標，以 GBA 整體利潤為受測個體，考量部分可比較公司具有例行性以外功能，以常規交易範圍之第 25 百分位數還原應給付 GB plc 之權利金為營業收入之 47%。

## 6. 提出MAP申請

GB plc 首先尋求國內行政救濟，於 111 年 10 月法院判決維持原課稅處分。考量 Green Buzz 集團面臨經濟上雙重課稅（權利金移轉訂價調整之金額被同時計入 GB plc 及 GBA 稅基），GB plc 及 GBA 於 112 年 2 月向各自居住地國主管機關提交 MAP 申請，適用年度為 104 年至 106 年。

## 7. 其他資訊

A 國及 B 國之所得稅協定於 104 年起開始適用，該協定納入與 2017 年 OECD 稅約範本第 25 條（MAP）及第 9 條（關係企業）一致之條文。

## (二) 模擬諮商

### 1. 是否受理MAP申請

首先須確認是否符合 MAP 申請要件，本模擬案件適用期間為所得稅協定開始適用以後，提出 MAP 申請時間（112 年 2 月）為首次接獲不符本協定條款通知之日（核定稅額通知書日期 109 年 3 月）起三年內，且該集團因 B 國移轉訂價調整，導致經濟上之重複課稅具合理事由，爰 A 國及 B 國主管機關均同意受理 MAP 申請。

### 2. 是否得由單方解決

B 國主管機關認為本模擬案件移轉訂價調整結果已經法院判決確定，無法透過該國單方解決。A 國主管機關認為雖所得稅協定定有第 9 條第 2 項移轉訂價相對應調整規定，初步評估認為 B 國調整不合理，無法就該調整之利潤所課徵之稅額作相對應調整，爰無法透過該國單方解決。

### 3. 諮商情形

我國代表為 A3 組成員，該組由英國 HMRC Mr. Mukhtar Shaikh 擔任指導員，在諮商準備及諮商過程中適時給予建議，摘述如下。

- (1) 充分準備：有關我方陳述立場，預先設想A國代表可能回應，並擬定應對策略，準備多個備案方案，設定讓步底線，同時預先準備Excel試算表及公式，俾利在諮商過程中隨時試算相關數據。
- (2) 角色分工：選定主談人，其他成員根據各自角色分工（如協助發言闡述我方立場人員、負責數據試算及紀錄等），確保過程中團隊立場一致。
- (3) 開放態度、傾聽：保持開放心態，接納新資訊，探索對方底線，並保持彈性，以達成共識為目標。

- (4) 善用暫停：當諮商過程陷入僵局時，適時利用暫停技巧緩解氣氛。
- (5) 功能及風險分析：本模擬案件中，B國移轉訂價調整是基於GBA僅執行例行組裝功能，且未擁有無形資產，這與集團之觀點有所不同（集團認為GBA擁有組裝製程之無形資產，執行品質管制功能，承擔品管及部分市場風險）。考量執行功能、承擔風險，以及是否擁有有價值無形資產，對集團各受控交易個體利潤分配至關重要，爰宜於諮商時加強GBA功能風險分析論述，強化A國不同意B國移轉訂價調整，GBA應保有較高利潤之立場。
- (6) 善用內部可比較資料：本模擬案件中，GB plc將無形資產（包括設計及製造相關無形資產）授權給非關係企業公司Super Fast Cars plc，並以營業收入之20%為權利金。根據B國移轉訂價調整結果，GBA應支付GB plc之權利金應提高至營業收入之47%。儘管兩份授權合約授權標的有差異（GBA包括設計、製造及行銷相關無形資產），無法直接作為內部可比較未受控交易，但在其他條件具相當高比較程度，僅多授權行銷無形資產情況下，權利金差異高達27%，合理受質疑，可間接支持常規交易價格之權利金應該低於47%。

## 肆、心得及建議

### 一、汲取 MAP 諮商經驗，培養專業人才

依據研討會中來自美國、英國及日本專家經驗分享，該等國家係由專責辦公室負責處理 MAP 事宜，且其 MAP 案件數量多，承辦人員積累豐富諮商經驗。近年來，我國 MAP 申請案件（尤其是雙邊 APA 案件）數量呈增長趨勢，為培養具備 MAP 談判能力人才，鼓勵相關同仁得積極參加國際組織舉辦之相關研討會，向各國專家學習專業知識。另為累積經驗，在實際案件不違反保密義務前提下，允許其他非負責該 MAP 案件同仁旁聽諮商會議，瞭解 MAP 諮商實務運作情形，促進經驗傳承，從而培養更多 MAP 專業人才。我國宜持續辦理上述工作，汲取 MAP 諮商經驗，陪養專業人才。

### 二、持續關注國際 MAP 制度之最新發展，接軌國際

透過 MAP 機制預防及解決爭議已為國際共識。我國目前簽署生效 35 個所得稅協定均納入 MAP 條文，並已制定「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」，建立標準化 MAP 作業程序。此外，自 109 年起，我國參照 OECD 規範，每年在財政部網站發布前一年 MAP 統計資訊，並自 113 年起依 112 年 OECD 修正統計架構發布資訊。考量 OECD 不定期發布新規定，建議持續關注國際最新趨勢，並適時修正導入相關規定，以確保與國際最新潮流接軌，並保障納稅義務人權益。