

行政院及所屬各機關出國報告
(出國類別:其他)

參加新加坡內地稅務局(IRAS)與經濟合作
暨發展組織(OECD)聯合舉辦2014年研討會
「爭議解決及避免(相互協議程序及預
先訂價協議)」報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽 核 謝富琪

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：專 員 蕭茜文

派赴國家：新加坡

出國期間：103年10月27日至10月31日

報告日期：104年1月26日

摘 要

新加坡內地稅務局與經濟合作暨發展組織考量稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫將對各國稅制造成重大衝擊，特於 2014 年 10 月 28 日至 30 日在新加坡舉辦訓練，主題為介紹 BEPS 第 14 項行動計畫「提升爭議解決機制之效率」。

本部為即時掌握前揭行動計畫之最新國際趨勢(如相互協議程序效率提升之道及相互協議程序條文之未來發展)，並汲取其他國家實務經驗，爰由本部國際財政司蕭專員茜文及賦稅署謝稽核富琪出席會議。

本次研討會計有來自 12 個國家，34 位代表與會，另 OECD 派遣秘書處資深講師、德國聯邦稅務局及澳洲稅務局官員等 3 位專家指導，內容包括行政與司法救濟、相對應調整、相互協議程序、仲裁及預先訂價協議等。

目次

壹、緣起及目的-----	1
貳、參加代表及研討會經過-----	2
參、會議研討內容-----	3
一、移轉訂價調整：經濟及法律雙重課稅-----	3
二、單邊爭議解決機制-----	7
三、雙邊爭議解決機制-----	11
四、仲裁-----	22
五、預先訂價協議-----	27
六、相互協議之預先訂價協議程序-----	34
七、各國經驗分享-----	43
肆、心得與建議-----	46
伍、附件	

壹、緣起及目的

隨著全球合作打擊逃漏稅趨勢，經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)應 20 國集團(G20)要求，於 2013 年發布防止「稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)」報告，並將於 2015 年底前完成 15 項行動計畫，以作為各國修正國內法及租稅協定政策之參考，重塑國際租稅新秩序。

新加坡內地稅務局(Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS)與 OECD 考量 BEPS 行動計畫將對各國稅制造成重大衝擊，特於 2014 年 10 月 28 日至 10 月 30 日在新加坡舉辦本次訓練計畫，主題為介紹 BEPS 第 14 項行動計畫「提升爭議解決機制之效率」，內容包括行政與司法救濟、相對應調整、相互協議程序、仲裁及預先訂價協議等，透過案例研析與情境模擬，並由與會代表介紹各國稅務爭議解決方式與因應對策，提供實務交流機會。

本部鑑於國際財政司刻參考 OECD 發布之有效相互協議程序手冊及各國現行實務作法，研擬訂定符合我國國情之相互協議程序作業規定，另賦稅署刻修正「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，為即時掌握前揭行動計畫之最新國際趨勢(如相互協議程序效率提升之道及相互協議程序條文之未來發展)，並汲取其他國家實務經驗，爰經簽奉核可，由本部國際財政司蕭專員茜文及賦稅署謝稽核富琪出席會議。

貳、參加代表及研討會經過

本次研討會與會代表分別來自 12 個國家，地主國新加坡選派 9 位，其他代表分別來自柬埔寨(4 位)、印度 (2 位)、印尼 (3 位)、日本(2 位)、韓國(2 位)、馬來西亞 (3 位)、中國大陸(1 位)、菲律賓(2 位)、臺灣(2 位)、泰國 (2 位)、越南 (2 位)，共計 34 位代表與會。OECD 則派遣 3 位租稅專家親臨指導，主要係由 OECD 秘書處資深講師 Ms. Melissa Muhammad 擔任主講講師及研討會主持人；並由德國聯邦稅務局(Federal Central Tax Office)專家 Mr. Arnim Hilse 及澳洲稅務局(Australian Taxation Office)專家 Mr. Paul Meaker 偕同指導。

會議一開始由 Ms. Melissa Muhammad 對所有代表表示歡迎，接著介紹 OECD 相關事務、最新發展及此次課程規劃。有關 OECD 相關事務乙節，截至 2013 年 12 月止，OECD 正式會員國共有 34 個、3 個候選國(俄羅斯、哥倫比亞及拉脫維亞)及 5 個加強合作國家(巴西、中國大陸、印度、印尼及南非)，另設有財政事務委員會(Committee on Fiscal Affairs, CFA)，負責防止國際間重複課稅、打擊租稅逃漏與規避、鼓勵政府間對談、交流與租稅事務之合作及促進租稅政策與行政等業務，至於研討會規劃方式，OECD 提供包括租稅協定、移轉訂價、資訊交換、多國籍企業查核、租稅規避、金融機構課稅及租稅獎勵與視同稅額扣抵等特別議題。

本次研討會進行方式首先由各與會代表自我介紹，並依序由各國指派一名代表介紹該國相互協議程序處理情況，再由講師介紹 OECD 最新發展及相互協議程序相關規定，最後輔以移轉訂價之虛擬個案，以分組方式由學員進行討論及演練。

參、會議研討之內容

一、移轉訂價調整：經濟及法律雙重課稅

(一)經濟雙重課稅(Economic Double Taxation)

1.交易流程

A 國之甲製造商與 B 國之乙配銷商為關係企業，甲製造商生產成本為 100 元，生產完畢後便將產品售予乙配銷商，乙配銷商復以 300 元銷售予獨立第三者客戶。甲、乙間從事之交易為集團內部交易，非真正銷售行為，假設該集團總利潤為 200 元，則甲製造商出售商品予乙配銷商時，其價格可能訂為 150 元、200 元、250 元、300 元或 350 元等，試問，價格究應訂為多少，始符合「常規交易價格」(Arm's Length Transfer Price)? 倘甲製造商將銷售價格訂為 150 元，則其將獲利 50 元(=售價 150 元-成本 100 元)，乙配銷商將獲利 150 元(=再售價格 300 元-成本 150 元)，集團總獲利為 200 元；倘甲製造商將銷售價格訂為 350 元，其將獲利 250 元(=售價 350 元-成本 100 元)，乙配銷商則將虧損 50 元(=再售價格 300 元-成本 350 元)，該集團之總獲利仍維持為 200 元，如下圖 1 所示。

A 國 甲製造商		B 國 乙配銷商	
Manufacturer Country A Costs = 100		Distribution Subsidiary Country B Resale Price = 300	
	Intra-Group Transaction		
	Arm's Length Transfer Price		
Profit A		Gross Profit B	Total Profit
50	150?	150	200
100	200?	100	200
150	250?	50	200
200	300?	0	200
250	350?	- 50	200

圖 1、交易情形

2.經濟上雙重課稅

倘 A 國之甲製造商銷售價格為 300 元，則其將獲利 200 元(=售價 300 元-成本 100 元)，假設 A 國公司所得稅稅率為 25%，則甲製造商於 A 國之總稅負將為 50 元(=獲利 200 元 X 稅率 25%)。倘 B 國乙配銷商之再售價格依舊為 300 元，則乙配銷商之獲利為 0 元(=再售價格 300 元-成本 300 元)。集團總利潤為 200 元(=甲製造商利潤 200 元+乙配銷商利潤 0 元)，集團總稅負為 50 元(=甲製造商稅負 50 元+乙配銷商稅負 0 元)。甲製造商、乙配銷商與該集團之利潤及稅負分配如下圖 2 所示。

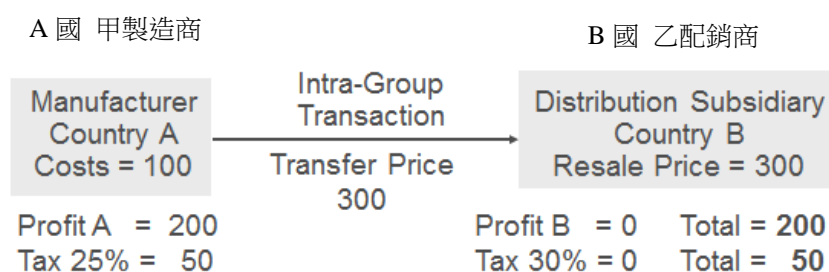


圖 2、移轉訂價如訂為 300

倘 B 國國稅局於查核乙配銷商年度所得稅結算申報案件時，認為乙配銷商之進貨成本偏高，爰對其進行移轉訂價調整，將其進貨成本由 300 元調降為 250 元，共調減 50 元，則對 A 國之甲製造商而言，其利潤及稅負將分別維持於 200 元及 50 元，然對於 B 國之乙配銷商而言，其利潤及稅負將分別調升 50 元[(再售價格 300 元-調整後進貨成本 250 元)-調整前利潤 0 元]及 15 元[(調整後利潤 50 元 x 稅率 30%)-調整前稅負 0 元]。調整後之集團總利潤為 250 元(=甲製造商利潤 200 元+乙配銷商調整後利潤 50 元)，集團總稅負為 65 元(=甲製造商稅負 50 元+乙配銷商稅負 15 元)。B 國之調整，將使該集團之稅基由 200 元調升至 250 元，其增加之 50 元，稱為「經濟上之雙重課稅」。甲製造商、乙配銷商與該集團之利潤及稅負分配如下圖 3 所示。

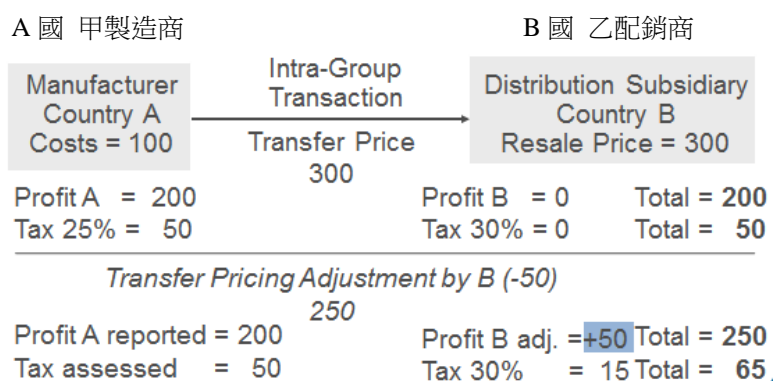


圖 3、B 國對乙配銷商之進貨成本調減 50 元

3.相對應調整(Corresponding Adjustment)

接續前例，倘 A 國國稅局對於 B 國國稅局調整移轉訂價 50 元之結果，同意對甲製造商進行相對應調整，亦即同意將甲製造商之利潤由 200 元調減為 150 元(計調減 50 元)，則 A 國之甲製造商負擔之稅負將由原本之 50 元調減為 37.5 元(=調減後利潤 150 元 X 稅率 25%)。調整後之集團總利潤將可恢復至 200 元(=甲製造商利潤 150 元+乙配銷商調整後利潤 50 元)，集團總稅負為 52.5 元(=甲製造商稅負 37.5 元+乙配銷商稅負 15 元)。甲製造商、乙配銷商與該集團之利潤及稅負分配如下圖 4 所示。

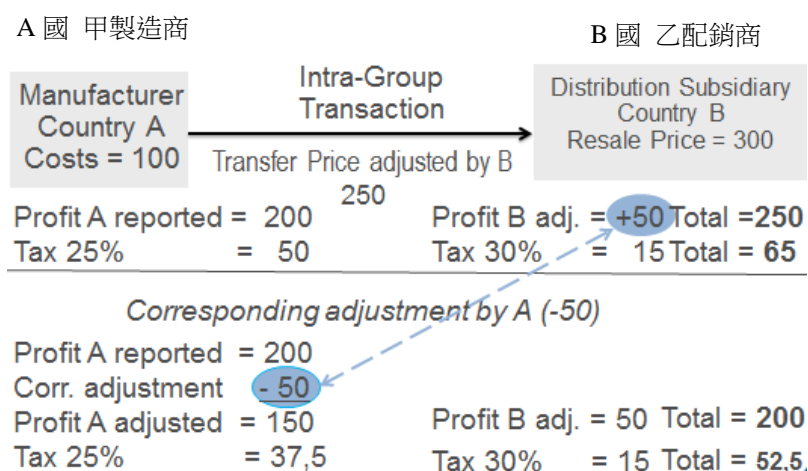


圖 4、A 國同意進行相對應調整

(二)法律雙重課稅(Juridical Double Taxation)

茲以另一例子說明法律雙重課稅之效果，倘 X 公司係 A 國居住者公司，於 B 國設有分公司。X 公司製造產品並供應予其於 B 國之分公司。分公司復將產品銷售予 B 國獨立第三者客戶 Z 公司。按 B 國國內法規定，係對歸屬於分公司之利潤課稅，而按 A 國國內法規定，居住者公司必須就其全球所得課稅，惟其於境外所得已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得自全部應納稅額中扣抵，由於 X 公司為 A 國居住者公司，爰 X 公司需於 A 國就其全球所得課稅，亦即 X 公司於 A 國申報之營利事業所得包含其分公司於 B 國營運之所得，惟 A 國需提供消除雙重課稅之機制，亦即准許 X 公司扣抵其於 B 國繳納之稅負。

茲以具體數字說明，假設 X 公司製造成本為 1000 元，銷售予 B 國分公司之價格為 1500 元，分公司復以 1600 元出售獨立之第三者公司，則分公司利潤為 100 元(=售價 1600 元-成本 1500 元)，倘 B 國公司所得稅率為 25%，則分公司應納稅額為 25 元(=100 元 X25%)。X 公司應將其分公司利潤併計課稅，亦即其全球利潤應為 600 元[(1500 元-1000 元)+分公司利潤 100 元]，惟得扣抵分公司已繳稅負 25 元。假設 B 國國稅局對於 Y 分公司進行移轉訂價查核，復將 Y 分公司之利潤由 100 元核定調增至 300 元，因 A 國僅准許 X 公司扣抵利潤 100 元(即稅額 25 元)，爰產生法律上雙重課稅。為解決雙重課稅情事，可由(1)A 國提供額外之稅額扣抵或(2)B 國撤銷移轉訂價調整，或(3)同時採取前揭方式。

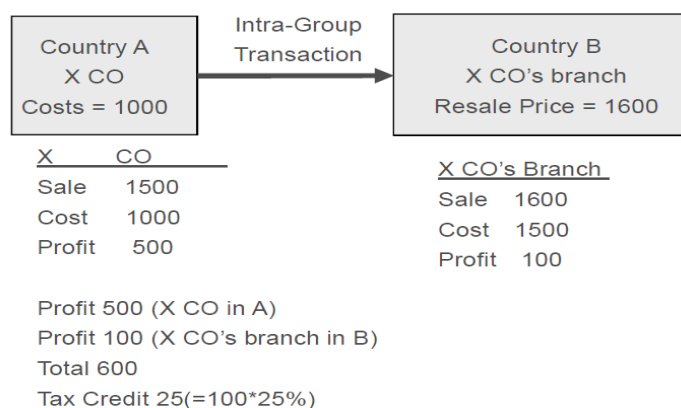


圖 5、法律雙重課稅

二、單邊爭議解決機制

(一)國際租稅爭議

國際租稅爭議案件，大部分為大型跨國企業(MNE'S)所涉之移轉訂價爭議。對於貿易及投資往來密切之國家，其爭議產生之機會更為頻繁。再者，爭議類型亦隨著跨國交易複雜化而加深，且該等趨勢將持續存在。鑑於雙重課稅將阻礙跨國貿易及投資，爰為跨國企業至為關切之議題。

(二)OECD 會員國有關 MAP 案件統計

依據 OECD 會員國自 2006 年起至 2013 年計 8 年之統計資料來看，OECD 會員國之相互協議程序(Mutual Agreement Procedures, MAP)案件量逐年增加，2006 年底，OECD 會員國間之相互協議程序案件共 2,352 件，2007 年為 2,671 件，2008 年為 2,897 件，2009 年為 3,426 件、2010 年為 3,328 件、2011 年為 3,838 件、2012 年為 4,073 件，2013 年為 4,566 件。8 年來，每年案件量以 10% 成長率增加，如圖 6 所示。

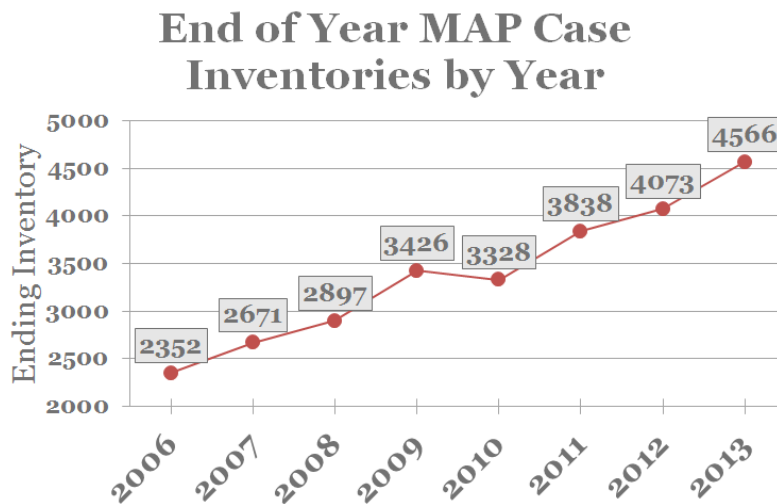


圖 6、OECD 會員國每年 MAP 案件存量

至每年啟動之相互協議程序案件，2006 年共 1,036 件，2006 年至 2009 年有上升趨勢，惟 2010 年下降至 1,341 件，2010 年至 2013 年復由 1,341 件增加至 1,910

件，如圖 7 所示。

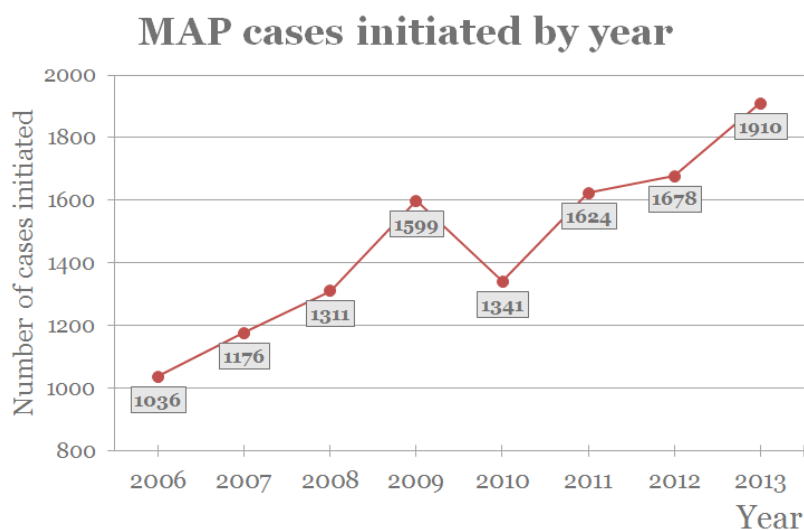


圖 7、OECD 會員國每年啟動 MAP 案件

OECD 會員國主管機關間處理之相互協議程序案件愈趨增加，惟其處理案件之速度遠不及納稅義務人啟動之案件量。再者，平均每件耗時 24 個月達成協議，2006 年平均每件耗時 22.1 個月達成協議，2010 年達到最高峰，平均每件耗時 27.3 個月達成共識，2013 年則平均每件耗時 23.57 個月達成共識，如圖 8 所示。

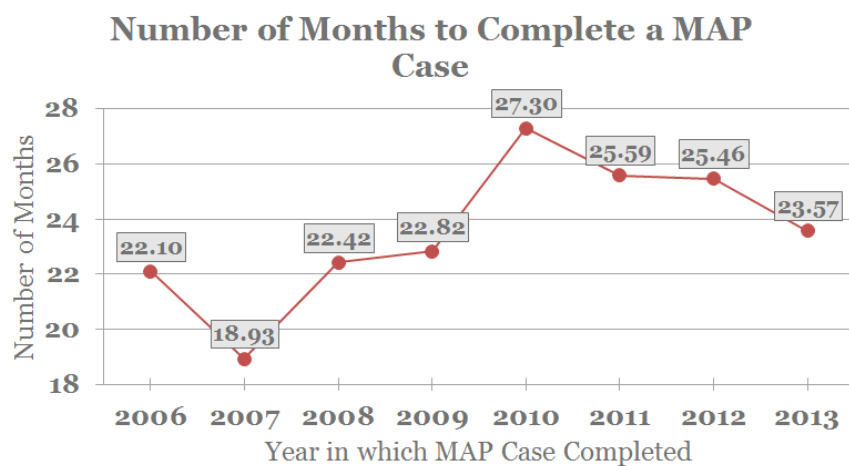


圖 8、OECD 會員國每年平均每案辦結時間

OECD 會員國呈報之相互協議程序案件統計中，92%之案件係 OECD 會員國間之相互協議程序案件。50%之案件集中於法國、德國及美國等 3 個國家，85%

之案件則集中於前述 3 國、奧地利、比利時、加拿大、芬蘭、義大利、荷蘭、瑞典、瑞士及英國等 12 個國家。如下表 1 所示。

表 1 OECD 會員國 MAP 案件量統計

案件量	國家	國別
> 600 cases	3 countries (48% of cases)	France, Germany, U.S. (法國、德國、美國)
100-320 cases	9 countries (37% of cases)	Austria, Belgium, Canada, Finland, Italy, Netherlands, Sweden, Switzerland, U.K. (奧地利、比利時、加拿大、芬蘭、義大利、荷蘭、瑞典、瑞士及英國)
40-100 cases	7 countries (10% of cases)	Denmark, Japan, Korea, Luxembourg, Norway, Poland, Spain (丹麥、日本、韓國、盧森堡、挪威、波蘭、西班牙)
Less than 30 cases	15 countries (5% of cases)	Australia, Chile, Czech Rep., Estonia, Greece, Hungary, Iceland, Ireland, Israel, Mexico, New Zealand, Portugal, Slovak Rep., Slovenia, Turkey (澳洲、智利、捷克、愛沙尼亞、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、墨西哥、紐西蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、土耳其)

至於租稅協定有關相互協議程序條文，OECD 會員國於 2005 年以後簽署之租稅協定中，僅 18%之協定包含仲裁條文。換言之，164 個租稅協定中，僅 29 個租稅協定包含仲裁條文。

(三)移轉訂價爭議之起源

OECD 曾表示，“移轉訂價並非實際科學，其執行需要良好判斷”(Transfer Pricing is not an exact science and requires the exercise of good judgment) (the prudent business manager)。更有人言，移轉訂價實為藝術之表現。

(四)爭議解決之方式

納稅義務人對於國際租稅爭議案件之解決方式包含(1)國內行政訴訟(administrative appeals)、(2)國內司法訴訟(judicial appeals, litigation at court)及(3)按國際協定進行相互協議程序或仲裁。倘納稅義務人依其國內法規定提起行政救濟，其仍得按租稅協定有關相互協議程序條文規定尋求其他解決方式。由於納稅義務人得以尋求之解決方式甚多，爰案件時常難以有效率之方式解決。茲將納稅義務人得提起救濟之單邊及雙邊程序列示如下圖 9。

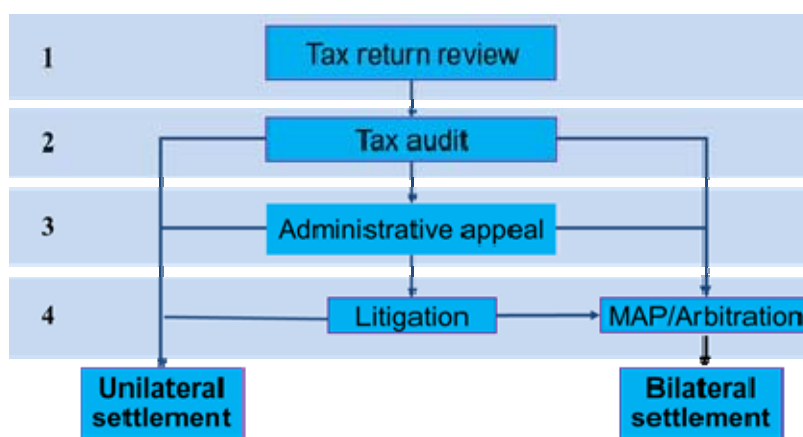


圖 9、納稅義務人救濟途徑

(五)單邊爭議解決之工具

1.問題：

以各該國國內法諸如提起行政救濟等方式以解決爭議，不僅費時，且納稅義務人尚需聘請律師並支付高昂行政救濟費用，再者，國內行政救濟程序終結後，是否能確實消除雙重課稅，仍存在不確定性。

2.解決方式：

解決之道包含預先訂價協議(APA, 惟雙邊預先訂價協議 BAPA 優先)、相互協議程序(MAP)、仲裁(Arbitration)及其他替代爭議解決方式。

(六)OECD 發布之「有效相互協議程序手冊(Manual on Effective Mutual Agreement Procedures, MEMAP)」有關單邊爭議解決之建議

依據 OECD 發布之「有效相互協議程序手冊」建議之最佳作法(best practice)第 19 項，鑑於相互協議涉及雙邊議題，爰於案件解決階段，除包含一方締約國主管機關及其納稅義務人外，尚應包含他方締約國之主管機關。其理由在於，納稅義務人本身可能不瞭解雙重課稅之意涵，主管機關應基於合作及互惠之精神來審查案件，再者，僅由單邊主管機關片面解決爭議並非長遠之計。

三、雙邊爭議解決機制

(一)OECD 稅約範本第 9 條(關係企業)第 2 項(相對應調整)

1.倘租稅協定有包含第 9 條第 2 項規定

依據 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定，一方締約國將業經他方締約國課稅之他方締約國企業之利潤，調整為該一方締約國企業之利潤並予以課稅，如該項調整之利潤係按該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締約國企業，該他方締約國應就該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，雙方締約國之主管機關應相互磋商。

相對應調整之目的係在消除雙重課稅。再者，按該項規定，他方締約國僅於一方締約國所為之調整符合常規交易原則(arm's length principle)時，始負有相對應調整之義務。至一方締約國所為之調整是否符合常規交易原則乙節，倘他方締約國認為一方締約國所為之調整，確係符合常規交易原則，則其相對應調整之方式包含提供稅額扣抵(tax credit)或調整關係企業之利潤。

2.倘租稅協定中未包含第 9 條第 2 項規定

依據 OECD 稅約範本第 25 條(相互協議程序)註釋第 11 節規定，當租稅協定包含第 9 條第 2 項時，則該項即隱含相對應調整機制。然而，當租稅協定未包含第 9 條第 2 項時(1977 年 OECD 稅約範本即不包含第 2 項規定)，由於第 9 條第 1 項係在規範關係企業利潤歸屬應以常規交易原則為之，故代表締約國將經濟性雙

重課稅問題包含在租稅協定中，有鑑於此，大部分 OECD 會員國認為，由於移轉訂價對利潤之調整所引起之經濟性雙重課稅，並不符合租稅協定精神，即便租稅協定未包含第 9 條第 2 項相對應調整機制，仍屬於第 25 條相互協議程序適用範圍。

然而，巴西及印度則抱持不同立場，該等國家認為，倘租稅協定中不包含第 9 條第 2 項相對應調整規定，則移轉訂價所衍生之經濟雙重課稅，並不包含在第 25 條相互協議程序之適用範圍。

(二) OECD 稅約範本第 25 條(相互協議程序)

納稅義務人對於不符合租稅協定之規定時，得依各該國國內法規定進行行政救濟，或依租稅協定提起相互協議程序。該條文亦提供各國主管機關間互動之機會。相互協議程序之執行並無特定形式，惟各國應制定有關「如何啟動」相互協議程序之相關準則，俾利鼓勵納稅義務人申請適用該機制，另 OECD 發布之「有效相互協議程序手冊」亦提供相關建議。一般而言，與相互協議程序有關之項目包含移轉訂價(涉及第 9 條關係企業)、常設機構利潤歸屬(涉及第 7 條營業利潤)、所得分類與租稅協定之解釋及適用。

1.相互協議程序之條文規定

OECD 稅約範本第 25 條共包含 5 項規定，說明如下。

(1)期間

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規定之課稅，不論各該締約國國內法之救濟規定，得向其本人之居住地國主管機關提出申訴；如申訴案屬第 24 條第 1 項(國民無差別待遇)規定之範疇，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本協定規定課稅首次通知起 3 年內為之。

(2)要件

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(無「強制要求」(no obligation))，以避免發生不符合本協定規定之課稅。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。

(3)態度

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

(4)方式

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。

(5)仲裁

對於第 1 項因遭受與協定規定不符之課稅待遇，而向主管機關提出申訴之人，如經締約國雙方主管機關依第 2 項規定進行相互協議，於 2 年內仍無法達成共識時，未解決案件依申請人請求應交付仲裁，以解決爭端。

2.相互協議程序之過程

(1)階段 1－納稅義務人與其居住地國之主管機關

- 納稅義務人首先向其主管機關提出案件。
- 主管機關進一步確認納稅義務人所請是否有理(justified)。
- 主管機關倘認定其申請係該國因作成不符合租稅協定之處分所引起，則其應於該階段逕予解決，而非進入階段 2。
- 主管機關倘無法於階段 1 解決，主管機關有義務進入階段 2。

(2)階段 2－主管機關應致力解決爭議

- 一方主管機關應向他方主管機關啟動諮商，並提供立場聲明書或其他相關文

件予他方主管機關，並進一步與其進行溝通。

- 主管機關往往透過交換立場聲明書之方式進行溝通。
- 納稅義務人不會參與主管機關間之諮商，惟於相互協議程序過程中，主管機關應隨時通知納稅義務人最新諮商結果。

3.相互協議程序案件之徵收、利息及罰鍰問題

第 25 條對於是否因納稅義務人尚未支付全部或部分爭議案件稅款，而拒絕納稅義務人請求啟動相互協議程序，並無提出明確之答案。然而，無論各持觀點為何，於執行第 25 條相互協議程序時，應秉持租稅協定之避免雙重課稅及防杜逃稅宗旨，考量納稅義務人資金流動及潛在雙重課稅問題(OECD 稅約範本第 25 條註釋第 47 節)。

至於「暫緩課稅」為何在相互協議程序過程中為必要政策，其原因甚多，例如倘相互協議程序結果，要求一方退還已徵收之稅款，則該方可能會不願意啟動相互協議程序，進而拖延案件之解決(OECD 稅約範本第 25 條註釋第 48 節)。

(三) OECD 發布之「有效相互協議程序手冊」¹規定

1. 「有效相互協議程序手冊」內容

該手冊旨在增進 OECD 會員國及非會員國有關「相互協議程序」作業之一致性(consistency)、及時性(timeliness)及有效性(effectiveness)。該手冊非以約束性規定來規範主管機關或納稅義務人，而係提出建議方法(recommended approaches)供其依循。最佳作法(best practice)係一般 OECD 會員國之作法。OECD 網站亦包含 OECD 會員國現行相互協議程序作法。該手冊僅係一指導方針，並非意圖修正、限制或擴大稅約範本所規範之權利或義務。

該手冊規範內容包含相互協議程序之定義、納稅義務人如何啟動相互協議程序、相互協議程序如何運作(包含主管機關是否接受納稅義務人之申請、納稅義

¹ 可自 OECD 網站下載 www.oecd.org/ctp/memap

務人扮演之角色為何、主管機關間如何進行互動)、相互協議程序與國內法之關係、主管機關運作之建議準則、有效相互協議程序理想時間表、25 項建議之最佳作法。

2.如何啟動相互協議程序

納稅義務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規定之課稅，不論各該締約國國內法之救濟規定，得向其本人之居住地國主管機關提出申訴。

3.相互協議程序如何運作

(1)主管機關同意受理納稅義務人申請之案件

為了達到避免雙重課稅及防杜逃稅協定之目的，主管機關應同意受理納稅義務人啟動相互協議程序之申請，倘主管機關拒絕其申請，應於國內法立法表明無法同意納稅義務人所請之理由，且應向他方締約國主管機關解釋說明其拒絕之立場及法律依據(最佳作法第 12 則)。

(2)納稅義務人扮演之角色

對於極度複雜之案件，得要求納稅義務人同時向雙方主管機關進行簡報，簡報之目的在於協助主管機關釐清交易事實及系爭項目，且納稅義務人報告之內容僅限於資訊之提供，換言之，要求納稅義務人進行簡報，非指允許納稅義務人參與雙方主管機關之正式諮商。然而，要求納稅義務人進行簡報並非必要且標準化之要求，主管機關應於考量案件複雜程度、資源可取得性及時間急迫性等因素，綜合考量是否請納稅義務人進行簡報。依據相互協議程序實務經驗顯示，倘納稅義務人能提出適當之解決方式，對於相互協議程序之進行不僅具有參考價值，亦能加速該等程序之進行，然而，值得注意的是，相互協議程序旨在解決爭議，故主管機關不能僅片面依賴納稅義務人提供解決之道，而係應秉持誠實履行原則(good faith)，探尋其他可行解決方式(最佳作法第 13 則)。

(3)主管機關間之互動

召開面對面會議可創造更為開放之討論空間，亦能使雙方主管機關得於和緩之環境下進行討論及諮商，俾使相互協議程序能儘速達到雙贏之結果。再者，面對面溝通可加快案件之進行，倘雙方係以電話會議方式舉行，常因一方締約國臨時取消致延後召開電話會議，而使案件延宕。倘雙方同意以面對面方式進行，應於事前妥善準備，並於會後進行案件後續追蹤(最佳作法第 15 則)。

雙方主管機關應以原則(principled)、公平(fair)及客觀(objective)之態度進行討論，而非直接援引其他案件諮商之結果，依此，OECD 稅約範本及移轉訂價指導原則不失為最終指導原則方針。再者，主管機關應秉持一致性且平等互惠之立場，而非隨案件型態之變更而任意改變立場，其次，雙方主管機關雖係以前揭原則方針作為最高指導原則，倘案件仍無法達成共識時，雙方主管機關仍應尋找其他合適方式達成共識，以消除雙重課稅(最佳作法第 3 則)。

4.相互協議程序時間表

(1)第 1 階段

- 納稅義務人需於各協定規定之期限內(OECD 稅約範本訂為接獲未依本協定規定課稅之通知起 3 年內)提出相互協議程序之請求。
- 主管機關應於自納稅義務人提出相互協議程序請求之日起 1 個月內，向納稅義務人確認收到相互協議程序之請求，並向他方締約國之主管機關提出建議。倘為移轉訂價案件，應鼓勵納稅義務人或他方締約國關係企業聯絡他方締約國之主管機關，且立即及同時提供所有支持文件。受請求之主管機關初步檢視該案件，如有需要，向納稅義務人請求提供更進一步之資訊。
- 受請求之主管機關應自接獲必要資訊之日起 1 個月內決定該請求之適法性，該主管機關應通知納稅義務人其接受或拒絕該請求。倘接受請求，應向他方締約國之主管機關提出相互協議程序討論之提議：寄發啟動程序函(opening letter)予他方締約國之主管機關。

- 他方締約國之主管機關應自接獲啟動程序函之日起 1 個月內(1)確認已接獲受請求之主管機關啟動相互協議程序之請求，(2)初步檢視該請求之完整性，(3)通知接受或拒絕該請求之決定。第 1 階段之流程圖如下圖 10 所示。

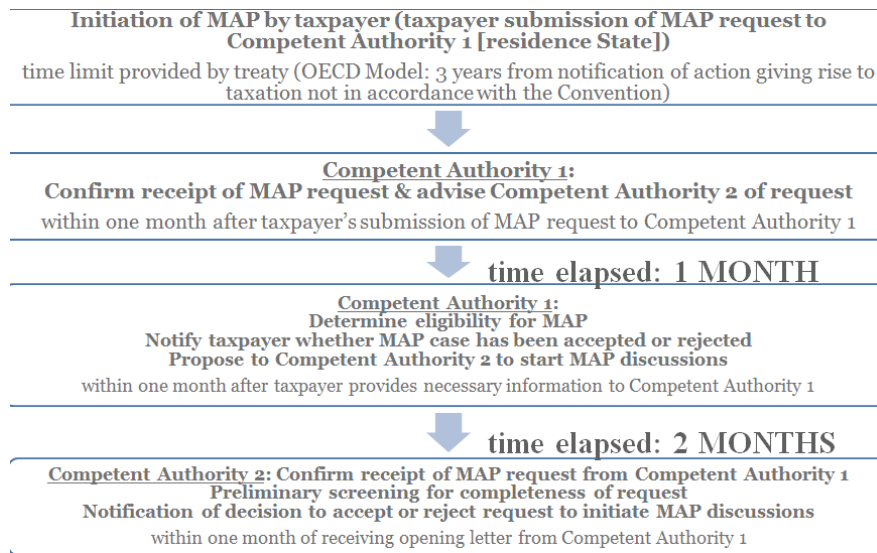


圖 10、第 1 階段

(2)第 2 階段

- 雙方主管機關同意進入相互協議程序諮商之日起 4 個月內開始諮商最佳，至遲不得超過 6 個月。發動調整之締約國主管機關應進行分析及評估。若發動調整之締約國主管機關無法達到滿意之解決方式，即無法單獨解決時，應與他方締約國之主管機關啟動相互協議程序之諮商；發動調整之締約國主管機關應提出立場聲明書(position paper)。
- 他方締約國主管機關自接獲立場聲明書(position paper)之日起 6 個月內應檢視案件，初步審閱前開立場聲明書(position paper)之完整性並通知補件，並決定可否提供納稅義務人單邊消除重複課稅方式，及回應對方主管機關之立場聲明書。
- 雙方主管機關得於 6 個月內進行諮商(可召開面對面之會議)。第 2 階段之流程圖如下圖 11 所示。

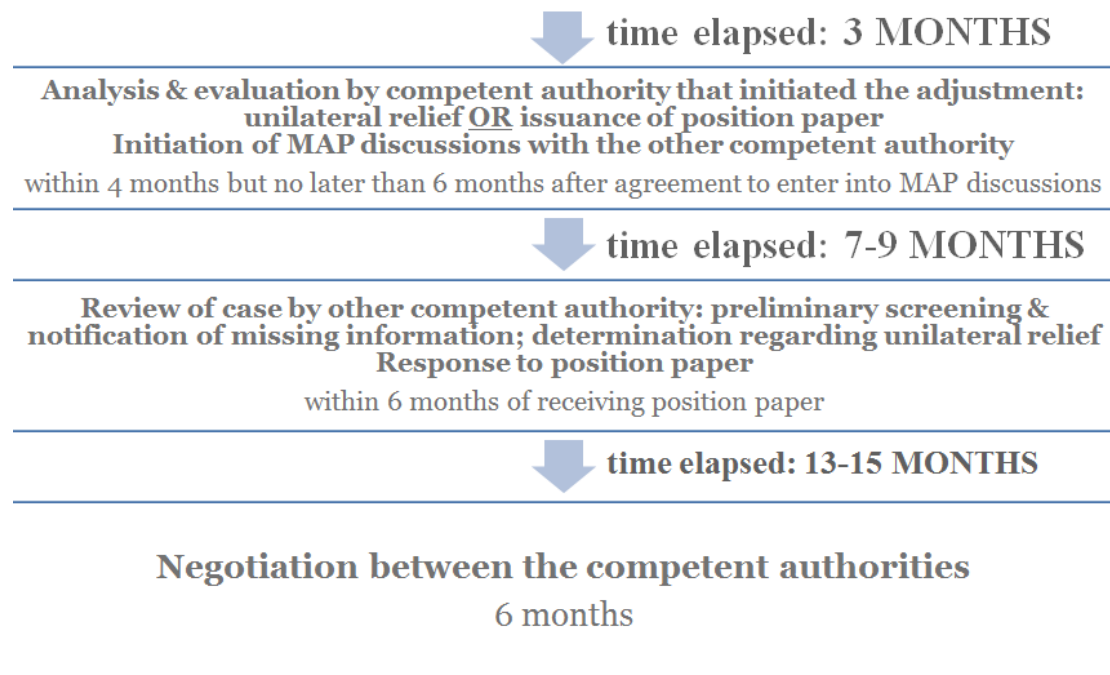


圖 11、第 2 階段

(3)第 3 階段

- 雙方主管機關自接獲相互協議程序請求之日起 24 個月內，以瞭解備忘錄 (memorandum of understanding)記錄相互協議之結果。
- 納稅義務人(及其他利害關係人)同意相互協議結果：主管機關於相互協議獲致結論後即送納稅義務人，納稅義務人於 1 個月內回應是否同意。
- 自納稅義務人(及其他可能之關係人)接受相互協議後儘速進行。確認相互協議之期限及條件：交換完結函(closing letter)。
- 自交換完結函(closing letter)後 3 個月內執行相互協議。第 3 階段之流程圖如下圖 12 所示。

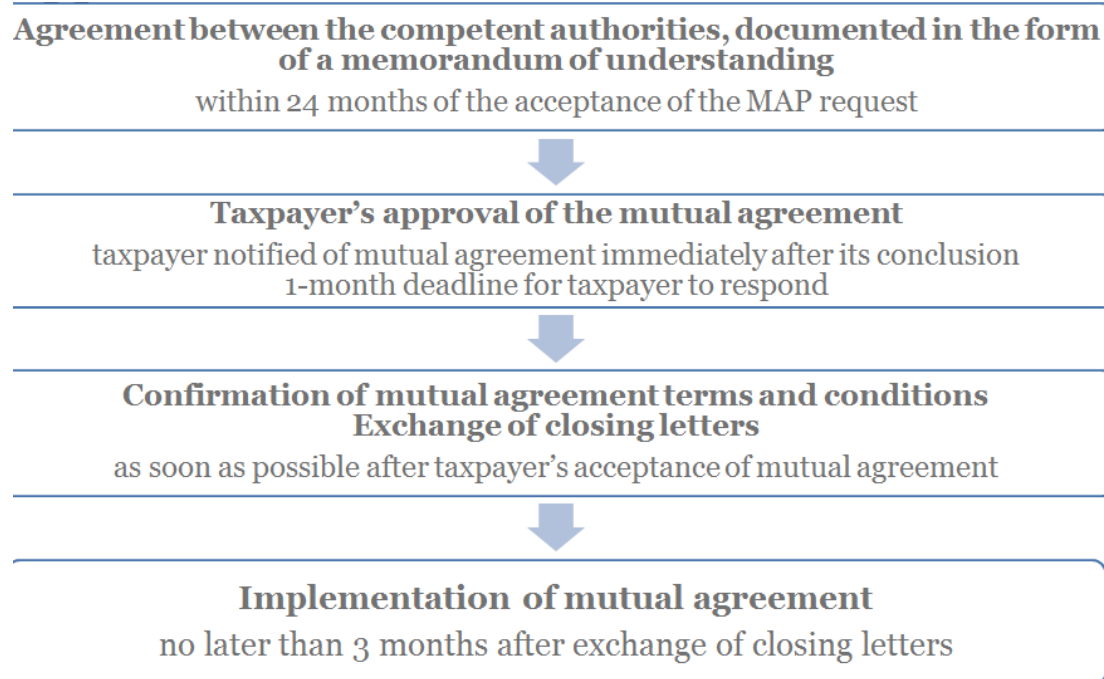


圖 12、第 3 階段

(四)相互協議程序與國內法之關聯

1.相互協議程序及國內法

- (1)第 25 條第 1 項所提供之相互協議程序，將不會剝奪納稅義務人於國內法下之救濟途徑(註釋第 7 節)，換言之，納稅義務人得同時依國內法規定提起行政救濟，亦得依據租稅協定規定啟動相互協議程序機制。
- (2)第 25 條第 1 項規範，納稅義務人必須於不符合本協定規定課稅首次通知起 3 年內提出相互協議程序之申請，租稅協定雖明定須於 3 年內提出申請，惟該 3 年之起算時間仍與各國之國內法有關行政救濟途徑時限重疊，進而造成納稅義務人究該選擇依國內法規定提起行政救濟，抑或依租稅協定規定啟動相互協議程序。少部分納稅義務人可能僅會依賴相互協議程序，然而，就大部分納稅義務人而言，多會同時尋求國內法及國際協定之途徑，如此一來，恐使相互協議程序之效率無法最大化。部分國家於其國內法律允許之情形下，可能會先行暫緩相互協議程序 3 年申請時限之起算，換言之，該等國家將允許納稅義務人先行進行國內法救濟途徑，此等情形可能有兩種可能，其一，無須暫緩相互協議

程序有關 3 年申請時限之起算，納稅義務人可同時啟動相互協議程序及國內法救濟途徑，惟雙方主管機關將於國內法救濟途徑之判決確定後，始進行相互協議程序之諮商。其二，雙方主管機關得開始進行相互協議程序之諮商，惟當納稅義務人同意撤銷國內法救濟途徑後，雙方主管機關作成協議。無論是採取何者方式，主管機關均應通知納稅義務人。然而，相互協議程序應當為解決納稅義務人爭議之最佳作法(註釋第 25 節)。

2.相互協議程序於國內法院判決未確定前之執行

由於納稅義務人得同時尋求國內救濟途徑及相互協議程序，主管機關應儘量避免其作成之協議與國內法院判決之結果不一致，因此，相互協議程序得以下列為前提：(1)納稅義務人接受相互協議程序，且(2)納稅義務人撤回與該相互協議程序相同之國內法律訴訟(註釋第 45 節)。

3.國內最高法院於相互協議程序期間作成判決

(1)在部分國家，主管機關作成之相互協議程序決議得與法院判決結果不同，然而，在部分國家，主管機關作成之相互協議程序決議則無法悖離法院判決結果(註釋第 35 節)。

(2)除要求納稅義務人必須於不符合本協定規定課稅首次通知起 3 年內提出相互協議程序之申請，租稅協定雖明定須於 3 年內提出申請之時間限制外，相互協議程序之執行尚有其他障礙，例如，最終法院判決結果對於相互協議程序之影響，然而，締約國得自行諮商以作出明確規定(註釋第 39 節)。

4.相互協議程序及納稅義務人之權利

納稅義務人有關相互協議程序之權利，大部分仍仰賴其國內法規定。各該國國內法可能(且應該)提供納稅義務人諸多權利，包含(1)開啟相互協議程序之權利，(2)決定是否同意相互協議程序結果之權利，及(3)執行相互協議程序之權利。再者，無論國內法行政救濟途徑為何，相互協議程序機制應均得適用、啟動及執行。

5.相互協議程序案件於 2006 年至 2012 年之統計

OECD 會員國均同意於 OECD 網站上每年發布相互協議程序案件統計²。另聯合移轉訂價論壇(Joint Transfer Pricing Forum, JTPF)亦定期公布移轉訂價相關統計資料。

6.各組織/國改善相互協議程序方式

(1)由澳洲、加拿大、日本及美國等 4 國組成之跨政府合作組織－亞太稅務行政聯盟(Pacific Association of Tax Administrators, PATA)，於 2004 年發布「亞太稅務行政聯盟會員國有關相互協議程序準則(MAP Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators)」³，以期加速會員國間相互協議程序案件之進行，並確保相互協議案件處理能以一致性方式進行，並及時處理。

(2)歐盟委員會為有效執行 1990 年 7 月 23 日簽署生效之歐盟仲裁公約，於 2009 年修正發布有效執行歐盟仲裁公約以消除關係企業利潤調整所致雙重課稅之準則(Revised Code of Conduct for effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises)⁴。

(3)另諸如美國及比利時等國家，亦制訂相關規定以加速主管機關處理相互協議程序。

² 網站可參：<http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012/htm>

³ 下載網站：http://www.irs.gov/pub/irs-utl/pata_map_guidance_-_final.pdf

⁴ 下載網站：<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:322:0001:0010:EN:PDF>

四、仲裁

(一)OECD 稅約範本有關仲裁規定

1.條文規定

按 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項規定，納稅義務人對於第 1 項因遭受與協定規定不符之課稅待遇，而向主管機關提出申訴，如經締約國雙方主管機關依第 2 項規定進行相互協議，於 2 年內仍無法達成共識時，應依要求提交仲裁，以解決爭端。

2.延伸

仲裁程序僅係爭議解決機制之補充性機制，該程序具有強制及拘束力，至其適用方式，則由所涉主管機關自行決定。另該項雖然 OECD 稅約範本規定，惟並非所有會員國簽署之租稅協定均包含此項。

交付仲裁之案件僅適用於未解決之案件，主管機關必須應納稅義務人要求交付仲裁，惟若該案件於任一方締約國主管機關間已依其國內法規定提起行政救濟，則不應交付仲裁。倘納稅義務人不接受相互協議程序之結果，得提起仲裁，仲裁結果將對於雙方締約國具有約束力，且不論各該國國內法期間限制為何，均應予執行。

3.註釋規定

鑑於部分國家本身國內法律、政策或行政方面不允許仲裁程序，例如，可能違背各該國憲法規定，使得仲裁者無法作出決定。又如部分國家僅與特定國家增訂仲裁款項，僅在各締約國得以有效執行仲裁程序之前提下，始有必要於租稅協定中增列本項規定(OECD 稅約範本第 25 條註釋第 65 節)。

部分國家允許其主管機關相互協議程序結果得與法院判決不同，亦即該等國家案件交付仲裁結果得異於其國內法院，爰該等國家於制定仲裁條款時，得自行刪除有關「倘該案業經一方或雙方締約國法院判決者，不應交付仲裁」之規定

(OECD 稅約範本第 25 條註釋第 74 節)。

4.關鍵議題

(1)決定受仲裁議題之範圍

應包含第 25 條第 1 項所有未決之議題，除非各締約國於租稅協定中規範其他限制。

(2)與國內法救濟途徑之調合

原則上，一方或雙方締約國之國內法院若已作成判決，則不得交付仲裁；但若各該國允許仲裁結果得與其各該國之國內法院判決不同，則該等國家得於制定仲裁條款時調整其文字，使其得予交付仲裁。另於交付仲裁時，並不要求納稅義務人不得進行其他國內法之救濟途徑。

(3)仲裁決定之約束力

一旦納稅義務人同意仲裁結果，則各該國政府應受其拘束，並由各該國國內法院予以執行。

(4)仲裁程序之形式

形式不拘，由締約國自行決定。

(5)仲裁人(arbitrator)之選擇

締約國先自行選擇一個仲裁人，雙方再共同選擇一個獨立第三者之仲裁人。

(6)程序議題

納稅義務人透過書面方式或口頭報告方式來參與仲裁過程。案關法律依據包含租稅協定、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。至於時程部分，自指定最後一位仲裁人之日起至最終作成判決，其合理時間為 8 個月。

(7) 仲裁決定之執行

主管機關將依相互協議程序規定來執行仲裁結果。

(8) 仲裁決定之公開

需由參與者(包含納稅義務人)全體同意。

5. 制定仲裁條文之考量

本款末句規定「雙方締約國應於相互協議程序中決定本款之適用程序」，爰相關適用細節係由各該國決定。另 OECD 稅約範本於註釋中尚提供相互協議程序之範本供各國參考。

本款之規定極具彈性，註釋中包含各種可能之情形。實務適用相關之細節得透過相互協議程序進行訂定或修改，無須修改條文本身。另應設計流暢、有效率且一般之程序。

仲裁條款本身係相互協議程序之一部分，而非相互協議程序未達共識始產生之額外機制。仲裁本身係發生於雙方主管機關間，倘一案件已有部分議題達共識，部分議題未達共識，惟僅該「未達共識」之議題需交付仲裁，並非全部案件均交付仲裁。作成仲裁決定前，主管機關仍得隨時達成共識，一旦作成仲裁決定，則仍透過相互協議程序執行。

6. 範本

OECD 稅約範本第 25 條註釋附錄另提供仲裁相關範本。其內容包含仲裁之提起及交付、仲裁案件交付之時間、權限、仲裁人之選擇、流暢仲裁程序、仲裁人之適格及指定、資訊溝通及保密、成本、適用法源依據、仲裁決定、仲裁決定之執行等。

(二) 歐盟仲裁條約(EU Arbitration Convention)

為強制性仲裁，適用於關係企業移轉訂價調整案件、常設機構利潤歸屬，惟

不包含有關是否構成 PE 案件，案件應於可能導致雙重課稅之接獲首次通知之日起 3 年內提出。因該條約以強制方式消除雙重課稅，爰在歐盟中，並無因移轉訂價而產生之雙重課稅情形。

為使歐盟仲裁條約更有效執行，2009 年制定了相關規則(2009/C322/01 of 30/12/2009)，將程序區分為第 1 階段(相互協議程序)及第 2 階段(仲裁程序)，並建議第 1 階段之有效相互協議程序期間應為 2 年，此外，該規則並提升了仲裁過程之透明化，俾使納稅義務人於參與過程得以知悉相關進展。另建議參照各該國國內法行政救濟過程中暫緩徵稅之觀念，並建議使其程序與租稅協定有關相互協議程序之規定一致。

茲將歐盟仲裁條約與 OECD 稅約範本仲裁款項予以比較，OECD 稅約範本所包含之議題較廣，不僅包含移轉訂價或常設機構利潤歸屬問題。至於仲裁人之人數差異，歐盟仲裁條約規範之仲裁人人數高達 7 人，OECD 稅約範本僅僅規範 3 人(雙方締約國各自指定 1 人，外加獨立第 3 人)。

(三)各國仲裁條款

1. 不具強制性之仲裁條款(non-compulsory arbitration)

截至 2011 年 7 月 1 日止，58 個國家所簽署之 100 個租稅協定，包含不具強制性之仲裁條款(non-compulsory arbitration)。仲裁之啟動，必須由雙方締約國主管機關同意而為之。以德國及瑞典租稅協定為例，按該協定第 41 條規定，「…主管機關得同意…就某案件交付仲裁，而該仲裁決定將具約拘力…(the Contracting States may agree(…) to submit a dispute to a court of arbitration, whose decision shall be binding (…))」。

2. 統計資料

截至 2012 年 1 月 9 日止，租稅協定中包含仲裁規定之國家如表 2 所示。另韓國代表補充表示，該國目前並無仲裁條款，惟未來將考慮納入。

表 2 租稅協定包含仲裁規定之國家

1	Albania	20	France	40	Lithuania	60	Singapore
2	Armenia	21	Georgia	41	Luxembourg	61	Slovenia
3	Australia	22	Germany	42	Macedonia	62	South Africa
4	Austria	23	Ghana	43	Malaysia	63	Spain
5	Azerbaijan	24	Greece	44	Malta	64	Sweden
6	Bahrain	25	Hong Kong	45	Mexico	65	Switzerland
7	Barbados	26	Iceland	46	Moldova	66	Tajikistan
8	Belgium	27	Indonesia	47	Mongolia	67	UAE
9	Bermuda	28	Ireland	48	Namibia	68	Uganda
		29	Isle of Man	49	Netherlands	69	UK
10	Bosnia and Herzegovina	30	Israel	50	New Zealand	70	Ukraine
11	Canada	31	Italy	51	Norway	71	Uruguay
12	Chile	32	Japan	52	Pakistan	72	USA
13	Croatia	33	Jersey	53	Peru	73	Uzbekistan
14	Denmark	34	Jordan	54	Poland	74	Venezuela
15	Ecuador	35	Kazakhstan	55	Portugal		
16	Egypt	36	Kuwait	56	Qatar		
17	Estonia	37	Latvia	57	Romania		
18	Ethiopia	38	Lebanon	58	Russia		
19	Finland	39	Liechtenstein	59	San Marino		

3.主要國家仲裁條文規定

(1)美國-荷蘭租稅協定(1992)

倘締約國及納稅義務人同意，則受仲裁決定限制。另程序方面需以外交通知 (diplomatic notices)方式為之。

(2)加拿大-荷蘭租稅協定(1993)

倘雙方締約國同意，則受仲裁決定限制。另程序將由締約國決定。

(3)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。

(4)美國-德國租稅協定(2008)

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。

(5)英國-荷蘭租稅協定(2008)

仲裁決定具強制性效力。

(四)世界貿易組織(World Trade Organization, WTO)

世界貿易組織亦提供強制性爭議解決機制，但對於涉及雙重課稅協定之爭議，則不適用該機制。WTO 爭議解決機制之規範內容詳細，且其能配合貿易政策執行時效與目標。基本階段或程序包括：諮商，斡旋、調解和調停、仲裁、專家小組程序、上訴程序及制裁等程序。

五、預先訂價協議

(一)預先訂價協議介紹及法律基礎概要

1.預先訂價協議之定義

預先訂價協議(Advanced Pricing Arrangements, APA)，係由「A」、「P」、「A」3 個字母組合而成，分別代表「移轉訂價預先處理」、「與關係人間之移轉訂價交易」及「納稅義務人與稅捐機關之協議/共識」等意思，由一個納稅義務人與一個或以上之稅捐機關進行協議。OECD 對於 APA 之定義係指於受控交易發生前，預先決定移轉訂價所涉及之相關判斷（例如方法、可比較對象及適當調整、針對未來事件之關鍵性假設等），以決定一段時間內受控交易之移轉價格。

預先訂價協議可適用於關係企業間常規交易問題（如 OECD 稅約範本第

9 條關係企業之規定) 及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)。又預先訂價協議係以移轉訂價理論提高協議之可靠性及正確性、處理交易複雜問題，並透過移轉訂價評估，去解決未來年度如有延續過去年度已審查過之交易，可在交易持續進行之未來年度採相同認定基礎。

預先訂價協議涵蓋期間通常為 3 至 5 年，可追溯至開始評估年度以解決其他年度問題，如無重大改變亦可更新，如納稅義務人同意採移轉訂價理論，則協議完成後之涵蓋期間內無需經過移轉訂價調整及罰則。

預先訂價協議程序過程舉例說明如下圖 13 所示。假設納稅義務人於 2013 年申請預先訂價協議，預先訂價協議涵蓋期間為 2014 年至 2018 年，故追溯至 2010 至 2013 年為評估檢測期間，又 2018 年預先訂價協議涵蓋期間結束後可進行協議更新。

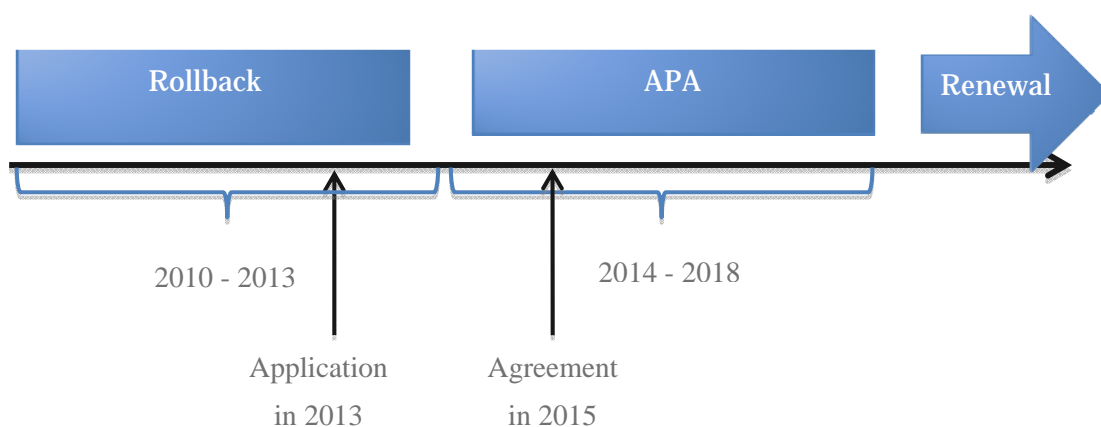


圖 13、預先訂價協議過程釋例

(二)預先訂價協議之法律基礎

單邊預先訂價協議係依據國內法及行政規則規範，至雙邊或多邊預先訂價協議及相互協議之法律基礎如下：

- 1.依據租稅協定第 25 條(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，

雙方主管機關可共同諮商以消除雙重課稅問題。

2. 依據租稅協定第 26 條(資訊交換)條文規定。

3. 依據國內法及區域性行政規則規定，如下表 3 所示。

表 3、主要國家之國內行政規則

Examples of Domestic Administrative Guidelines	
美國 USA	Revenue Protocol 2008-31, published 21 May 2008 (Internal Revenue Bulletin 1133)
加拿大 Canada	Circular IC94-4R of 16 March 2001
澳洲 Australia	ATO Taxation Ruling TR95/23 of 22 June 1995
英國 UK	Section 85 of UK Finance Act 1999; statement of practice 3/99
日本 Japan	Commissioner's Directive on MAP of 25 June 2001 (Office of MAP 1-39)
中國大陸 China	Guo Shui Fa [2009] No. 2, dated 8 January 2009
德國 Germany	Circular Letter of 5 October 2006 (see bzst.bund.de)

值得注意的是，預先訂價協議係由相關之行政機關決定，又簽定相互協議之預先訂價協議亦非行政機關之義務。倘因國內法無預先訂價協議之法律基礎，而有移轉訂價或常設機構問題造成之雙重課稅情形或申請協定解釋所生之爭議或困難，可依租稅協定第 25 條第 3 項規定辦理；惟倘無租稅協定或租稅協定規範不完善時，部分國家則採 OECD 預先訂價協議準則第 7 條規定辦理。

(三)移轉訂價方法論之處理

預先訂價協議並非指固定交易之價格，而是移轉訂價方法論及適用該方法之因素，及同意採移轉訂價方法所產生的特定移轉價格。為保護納稅義務

人及稽徵機關在不確定的未來發展及架構在預先訂價下之決定性假設。

預先訂價協議處理的通常是納稅義務人在 3 至 5 年間的移轉價格，故預先訂價協議之預估，主要以其預期之性質及基於預期基礎所產生決定性之假設。舉例而言，可能考量該協議所訂有關集團內之資金借貸在往後 3 年間維持在利率 3% 之合理性？如以倫敦銀行同業拆款利率（LIBOR）加計固定百分比為利率是否合理？或加入一個適當且具決定性的假設是否更具預估值之可信度等。另一例，預先訂價協議對象為契約製造商採成本加價法時，其特定範圍內之加價可能僅適用於有可信賴程度相當高之可比對象之預先訂價期間；倘一段時間過後，該可比對象或行業已不再列為可比對象之資料名單上，則預先訂價協議可能需要重新協商或終止。

(四)單邊、雙邊或多邊預先訂價協議

個別裁判⁵（private letter ruling）通常受限於問題的法律性質及特殊交易流程，而預先訂價協議則通常處理實際問題及各種交易型態下的交易。預先訂價分為以下三種型態：

- 1.單邊預先訂價協議，係指納稅義務人與一個稅捐機關間之預先訂價協議，係採國內法之程序。
- 2.雙邊預先訂價協議，係依納稅義務人之請求，A 國稅捐機關同意依國際法，如租稅協定或 OECD 移轉訂價指導原則規定，與 B 國稅捐機關達成協議。
- 3.多邊預先訂價協議，係指涉及二國以上稅捐機關進行雙邊預先訂價協議，例如歐洲航太防禦暨航太公司（EADS/Airbus）於 2004 年簽訂之多邊預先訂價協議中即涉及法國、德國、西班牙及英國等國家。

單邊預先訂價協議可能影響關係企業在其他稅務領域之納稅義務，因

⁵指美國國稅局〔Internal Revenue Service, IRS〕應納稅人請求就該納稅人打算進行的特定交易中所涉及的稅法解釋及具體適用問題所作的書面解答。該詞亦稱 letter ruling。

此，無論是否願意或考慮進行雙邊預先訂價協議，其他領域之主管機關應儘早取得該預先訂價協議資訊。又該單邊預先訂價協議對所涉及之稅捐機關及納稅義務人應公平公正，且提供租稅確定性，以減少納稅義務人雙重課稅之風險。一些國家如德國，不允許單邊預先訂價協議，至 OECD 及歐洲國家則接受雙邊或多邊預先訂價協議。

針對單邊、雙邊及多邊預先訂價協議之利弊綜整如下：

1.訂定單邊預先訂價協議有利之情形：交易在其他國家無預先訂價程序、與很多國家有交易而不可能同時有很多雙邊預先訂價協議時、在中小型企業間之簡單交易、所涉稅額不大、所涉租稅問題不困難且不需要進行到雙邊或多邊預先訂價協議等。

2.多邊預先訂價協議

(1)優點：

- 在一個多邊基礎下進行協商，而不是與不同稅捐機關進行一系列個別協商。
- 可降低成本並提供納稅義務人租稅確定性。

(2)缺點：

- 尚無多邊方法去執行預先訂價協議，而是採一系列個別雙邊相互協議之預先訂價協議。
- 倘無相同交易流動及涉及所有租稅領域間之一般交易，而有涉及租稅領域問題之資訊交換時，對於納稅義務人資訊之保密問題。

(五)近 20 年來預先訂價協議之演進過程

- 西元 1987 年，日本之預先確定程序
- 西元 1991 年，美國與澳洲簽定世界上第 1 個預先訂價協議

- 西元 1991 年，美國建立正式預先訂價協議制度
- 西元 1991 年，OECD 出版”相互協議下之預先訂價指導原則”
- 西元 2004 年，亞太稅務行政聯盟（the Pacific Association of Tax Administrators）發布雙邊預先訂價協議操作指導原則
- 西元 2007 年 6 月，歐盟在歐盟區採行預先訂價指導原則
- 西元 2012 年，已建立預先訂價協議制度之國家如下：澳洲、奧地利、比利時、加拿大、中國大陸、哥倫比亞、捷克、丹麥、法國、德國、匈牙利、印度、印尼、以色列、義大利、日本、哈薩克、韓國、立陶宛、馬來西亞、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、巴基斯坦、秘魯、波蘭、葡萄牙、羅馬尼亞、俄羅斯、新加坡、斯洛伐克、西班牙、斯里蘭卡、瑞典、瑞士、臺灣、泰國、土耳其、英國、烏拉圭、美國及委內瑞拉等 42 個國家。

(六)預先訂價協議之優缺點

1.對納稅義務人而言

(1)主要優點

- 法律確定性及規劃可靠性
- 如涉及雙邊或多邊，可消除雙重課稅風險
- 降低未來移轉訂價稅務審查之成本及時間耗費
- 減少相互協議訴訟風險
- 加乘效果

(2)可能缺點

- 要與稅務人員”吃飯”（dining，意指會談）

- 預先訂價協議小組與稅捐查審人員之間已無防護網
- 預先訂價協議請求可能被拒絕
- 諮詢成本及費用
- 降低預先訂價協議期間企業之彈性
- 放棄租稅規避
- 確定性，但未降低納稅義務

2.對稅捐機關而言

(1)主要優點

- 正確地分配利潤及稅負
- 提高納稅義務人遵從度
- 改善查核技巧
- 減少相互協議訴訟之時間耗費風險
- 減少達成共識之時間
- 降低未來移轉訂價稅務審查之成本及時間耗費

(2)可能缺點

- 單邊預先訂價協議可能比雙邊或多邊預先訂價協議不利
 - ✓ 賄賂或舞弊風險
 - ✓ 稅捐機關間不同意見
 - ✓ 相對應調整困難
- 最初資源成本可能很大

➤ 查核領域的資源

六、相互協議之預先訂價協議程序

相互協議之預先訂價協議，係先由納稅義務人正式提出預先訂價協議之申請，並請求由納稅義務人、1 個或以上的關係企業及 1 個或以上的稅捐機關共同協商，該機制並非以對納稅義務人課稅為目的，又稅務機關亦無義務（主動）進行預先訂價協議。

1. 相互協議之預先訂價程序之流程如下圖 14 所示。

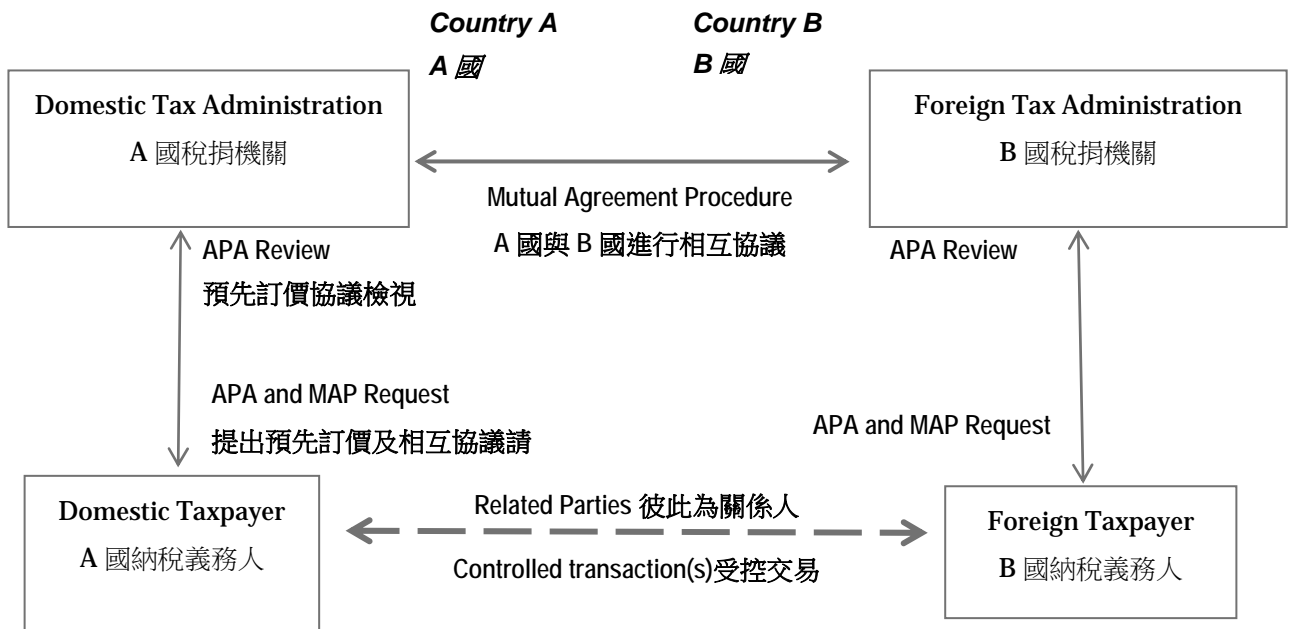


圖 14、預先訂價程序流程

2. 典型的雙邊預先訂價協議程序步驟包含預備會議、正式申請、評估及協商、正式相互協議、實施與監督及延長，如圖 15 所示。

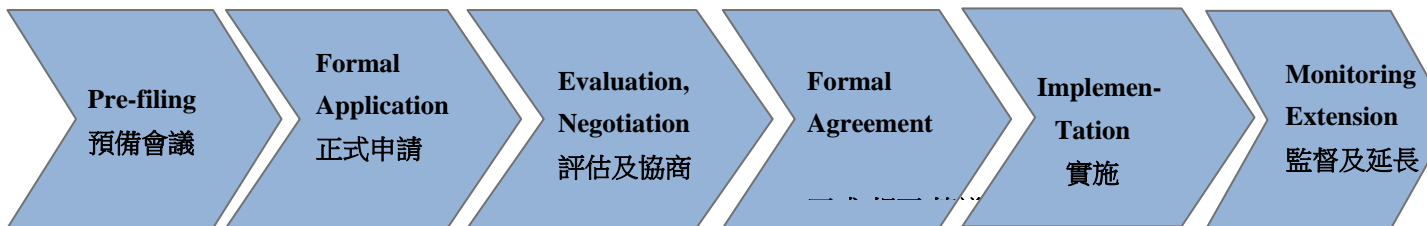


圖 15、雙邊預先訂價協議程序步驟

(一)步驟 1、預備會議

- 參與者：納稅義務人及/或納稅義務人之諮詢人、稅捐機關代表（如主管機關或相互協議之預先訂價協議辦公室）
- 目標
 - ✓ 探索問題及提出意見
 - ✓ 稅捐機關解釋預先訂價協議之程序
 - ✓ 案件之簡報、預先訂價協議之妥適性、相關需求文件之資訊及分析如關係企業之功能分析及可比較對象之差異調整、市場、產業及地域性分析等
 - ✓ 提供納稅義務人對於相關保密資料討論之機會
 - ✓ 就評估及執行預先訂價協議決定初估時程
- 預備會議可能召開超過一場以上，有些國家如中國大陸、德國、美國及日本等可申請採匿名預備會議，又稅捐機關可透過該事先非正式地交換意見方式，以瞭解相互協議之預先訂價協議之妥適性。

(二)步驟 2、正式申請

由納稅義務人提供相關資訊作為評估預先訂價協議計畫案，並供國外稅務機關進行相互協議。其申請係由納稅義務人將預先訂價協議計畫案直接提交主管機關，或國內主管機關將納稅義務人之預先訂價協議申請轉交予其他稅務主管機關。正式申請重點如下：

- 由納稅義務人向地方稅捐機關或相互協議之主管機關辦公室提交書面申請，有些國家如美國、德國、日本等規定，預先訂價協議之申請，應於交易所涵蓋之第 1 個會計年度終了前提交。
- 文件內容之重點

- ✓ 所涉及之企業、常設機構及相關國家
- ✓ 所涉交易及其涵蓋之會計年度
- ✓ 功能分析，如營運概況、組織架構、市場、功能、資產、風險及所涉交易
- ✓ 移轉訂價之方法
- ✓ 內部或可比較對象之價格資料、利潤率指標、常規交易範圍及差異調整
- ✓ 關鍵性的假設
- ✓ 背景事實及法律事項
- ✓ 財務報表及稅務申報資料（如結算申報書）

■ OECD 之文件建議清單

- ✓ 交易、產品、經營項目及協議內容
- ✓ 交易及協議內容相關之企業及常設機構
- ✓ 要求參與之國家
- ✓ 所涉及關係企業在全球之組織架構、背景、財務報表、產品、功能、有形及無形資產等資訊
- ✓ 移轉訂價之方法
- ✓ 所涵蓋的會計年度或稅務期間
- ✓ 市場條件如產業趨勢及競爭環境之概況
- ✓ 該申請案所採之方法涉及相關稅務議題之討論
- ✓ 與該申請案有關之國內法、租稅協定條文及 OECD 移轉訂價指導原則

之討論及文件

- ✓ 其他有關目前及所採用之移轉訂價方法及基本理論數據等資訊

(三)步驟 3 之 1、評估

稅捐機關主要考量，採事先同意的方法以獲取避免雙重課稅風險之利益、減少審查或調查進行之障礙，並透過預先訂價協議之申請解決查核爭議。

稅捐機關於評估相互協議之預先訂價協議可行性時，可能考量之事項如下：

- 預先訂價協議計畫案所提之理論或方法、期限、要求或條件是否與 OECD 指導原則一致，如不一致，納稅義務人應再重新檢視該計畫案，以增加達成相互協議之機會。
- 預先訂價協議問題是否明顯增加雙重課稅之風險，及可否使用相關資訊去解決事前所提交易可能產生之相關問題。
- 該交易是否經詳細討論或是否單純的假設其交易性質，又該評估過程中，稅捐機關所提原則性之論點不可視為/據以視為該稅捐機關之看法或觀點，

(四)步驟 3 之 2、協商

每個稅捐機關通常有預先訂價協議小組，又主管機關係以書面方式進行立場意見交換，通常以國內法規定、OECD 移轉訂價指導原則及租稅協定之規定為初步立場，又主管機關間之協商主要以 OECD 移轉訂價指導原則及租稅協定之規定為基礎。

相互協議之預先訂價協議係由雙方主管機關開啟協商，並同時進行資訊及意見交換，納稅義務人應於每階段評估期間提供雙方主管機關相同資訊，惟納稅義務人無法參與主管機關之協商會議。

主管機關之間可採面對面會議（通常 1 年舉辦數次）及透過電子郵件、傳真或電話等方式進行意見交換及協商。當雙方在預先訂價協議期間內達成共識，會進行暫時性草簽協議，再將草簽協議寄送並通知納稅義務人，以取得進一步確認，以下就步驟 1 至步驟 3 之流程說明如下，如圖 16 所示。

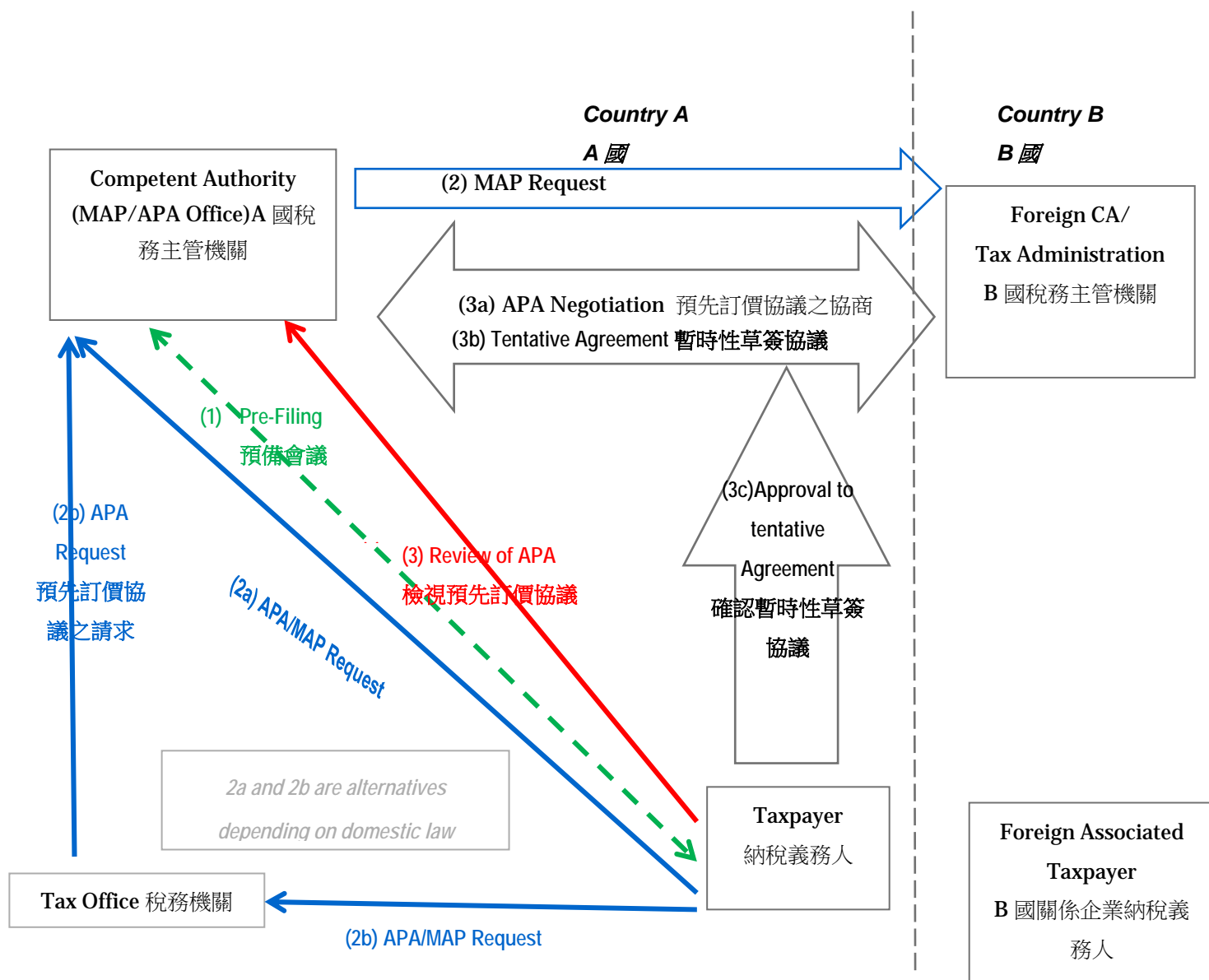


圖 16、步驟 1 至步驟 3

(五) 步驟 4、正式協議

本步驟為主管機關正式進行相互協議及預先訂價協議之條件，並通知納稅義務人確認主管機關間相互協議之條件。如圖 17 所示，

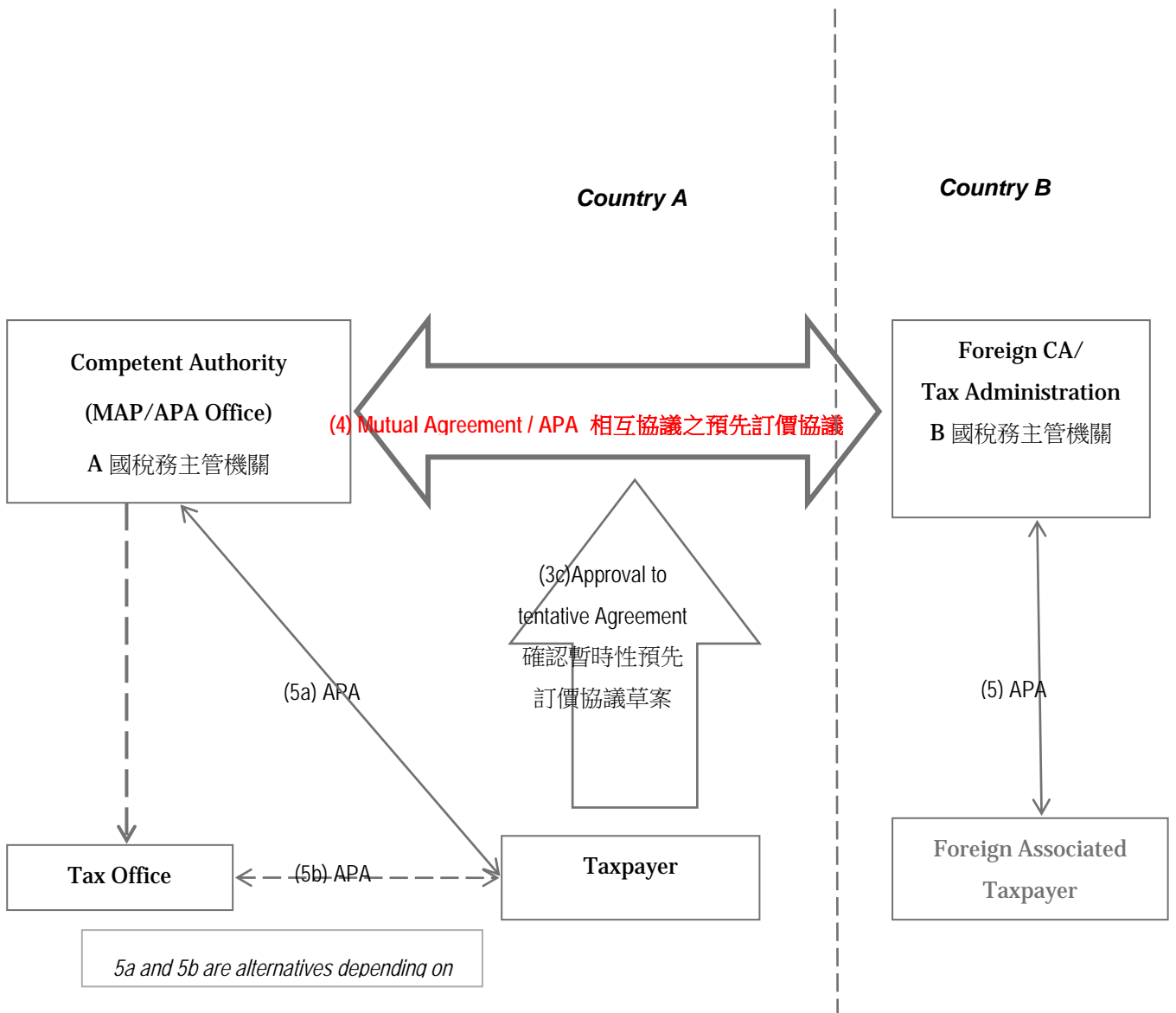


圖 17、步驟 4

相互協議之預先訂價協議為書面文件，由雙方主管機關就預先訂價協議內容/條件取得共識後，簽定暫時性草案協議，再由納稅義務人確認是否同意該暫時性草案協議，倘納稅義務人不同意，則該暫時性草案協議將重新協商或退回預先訂價協議；如納稅義務人及主管機關均接受該相互協議結果，則主管機關將共同合作推動預先訂價協議生效。預先訂價協議涵蓋期間，一般而言約 3 至 5 年，視產業、產品、所涉交易及經濟狀況而定。以下針對正式協議相關重點整理如下：

■ 有關納稅義務人參與預先訂價協議之內容

- ✓ 背景及立場說明
- ✓ 評估作業
- ✓ 為所涉稅務機關同時提供必要文件及資訊
- ✓ 必要交易之安排
- ✓ 與稅捐機關協議
- ✓ 達成移轉訂價問題之共識
- ✓ 納稅義務人不參與主管機關間之協議，但有與主管機關表達立場或進行討論之機會，以促進預先訂價協議之進行
- ✓ 納稅義務人應隨時瞭解進度

■ 預先訂價協議內容：

- ✓ 該協議所涉及關係企業名稱
- ✓ 所涉交易
- ✓ 預先訂價協議涵蓋期間
- ✓ 使用方法之描述及其他相關事項如可比較對象或預測效益範圍
- ✓ 採用及計算理論/方法所產生之相關條件之說明
- ✓ 有關理論基礎、違反重新協議或終止協議之重要假設
- ✓ 同意處理事實環境改變之參數或方法
- ✓ 納稅義務人之遵從義務，如年度報告、資料保存、重要假設之變動通知等

✓ 在預先訂價協議程序中，稅務機關對有關納稅義務人資料保密之確認

■ 關鍵性假設

✓ 有關未來影響該預先訂價協議之受控交易有關經營及經濟條件之假設

✓ 預先訂價協議內容所涉移轉訂價理論基礎之假設及其所選擇之理論如何處理該等假設之變動

✓ 倘交易發生當時之事實條件與預先訂價協議所採用之移轉訂價理論範圍悖離，該常規交易理論無法反映常規交易價格時，該條件（假設）即屬關鍵性設論

✓ 關鍵性假設需由納稅義務人及稅捐機關所同意

✓ 關鍵性假設如下：

- 相關國內法及租稅協定條文
- 關稅、稅費、進口限制及政府規定
- 經濟條件、市場占有率、最終銷售價格及銷售量等
- 關係企業交易之功能及風險性質
- 匯率、利率、信用貸款利率及資本結構
- 財務及管理會計、所得及費用類別
- 關係企業在各租稅管轄領域之營運

■ 無法預期之結果

✓ 相互協議之預先訂價協議所採用之移轉訂價理論無法滿足其中一方之期待，則該方可能質疑其主張之重要理論是否仍屬有效

✓ 處理事實或理論環境之改變，如價格調整約定或允許隨產量調整價格、事先約定可接受的範圍、可接受的權利金範圍係落在某個利潤百

分比範圍內、

(六)步驟 5、預先訂價協議之實施

當相互協議之預先訂價協議達成共識並完成正式協議後，接下來則由所參與之稅捐機關在各自租稅管轄權之領域實施該協議。稅捐機關按已確定之預先訂價協議之內容及所訂條件執行，不再辦理移轉訂價調整。流程詳圖 17。

預先訂價協議係適用於未來交易，但部分國家可採回溯機制，例如其涵蓋年度由預先訂價協議程序開始時到未來結束，有時連同回溯至移轉訂價檢測結果之前，又回溯機制亦配合國內法之期限規定辦理。

(七)步驟 6 之 1、預先訂價協議之監督

監督為相互協議之預先訂價協議程序中之主要特點，係由納稅義務人保存資料並提供年度報告，其檢視範圍在確定預先訂價協議之內容及關鍵性假設是否仍屬有效。如發生環境改變及無法遵循之結論，則可採以下方式：

- 1.撤回相互協議之預先訂價協議（追回性質）：相互協議之預先訂價協議自始無效，其廢止追溯自相互協議之預先訂價協議開始時。
- 2.中止相互協議之預先訂價協議（停止未來適用）：於特定日期起，相互協議之預先訂價協議不再繼續適用。
- 3.重新修訂相互協議之預先訂價協議：相互協議之預先訂價協議涵蓋期間仍維持適用，惟重新修訂後適用條件及內容可能有所改變。

納稅義務人應提供年度遵循報告（Annual compliance reports）供稅捐機關檢視，如關鍵性假設產生偏差，則預先訂價應重新協商或終止。倘納稅義務人於預先訂價協議所採之移轉訂價理論經同意且關鍵性假設未超過經同意之標準，則稅捐機關不可進行移轉訂價調整。

稅捐機關可能要求納稅義務人建立之資料如下：

- ✓ 納稅義務人已遵循相互協議之預先訂價協議之內容及條件資料
- ✓ 包含有關事實或環境變動資料之年度報告及證明預先訂價協議有效性之相關證明文件
- ✓ 採用移轉訂價理論仍屬正確有效，且與相互協議之預先訂價協議條件及內容一致
- ✓ 以移轉訂價理論為基礎之關鍵假設仍屬有效

(八)步驟 6 之 2、預先訂價協議之更新或延期

相互協議之預先訂價協議更新適用之安排、處理及評估通常與其最初申請適用相同。如沒有特別的事實或環境相關資料變動，提供內容要求標準相對較低，但預先訂價協議之更新並非自動，而基於全部參與人同意及納稅義務人說明，其遵循先前的相互協議之預先訂價協議相關條件及內容，又更新後的相互協議之預先訂價協議所訂之理論、條件及內容可能與先前的相互協議之預先訂價協議條文不同。

七、各國經驗分享

本次主辦單位要求各國指派 1 名介紹各該國爭議解決機制。謹依各國報告順序，並就主辦單位指定主題如(1)組織架構、(2)租稅協定網絡及(3)現行處理案件量(包含 BAPA 及 MAP 件數統計，爭議類型及主要涉及國家)等，依序整理如表 4，各國完整簡報投影片請詳本出國報告附件。

表 4、各國經驗分享整理

國家	組織架構 (負責 APA 及 MAP 之 單位/主管 機關)	租稅協定網絡 (已簽署之全 面性租稅協定 個數)	案件量			
			APA	MAP	爭議 類型	主要涉 及國家
中國	國家稅務總	首次協定諮商	截至 2013	因 MAP 相關準	TP	日本及

國家	組織架構 (負責 APA 及 MAP 之 單位/主管 機關)	租稅協定網絡 (已簽署之全 面性租稅協定 個數)	案件量			
			APA	MAP	爭議 類型	主要涉 及國家
大陸	局(SAT)國 際稅務司反 避稅處 (Division of Anti Tax Avoidance)	為 1981 年，截 至 2013 年 12 月止，共有 96 個協定	年 12 月 止，累計簽 署 39 件 APA	則係在 2013 年 11 月發布，故目 前尚無統計資 料		韓國
印尼	印尼賦稅署 (DGT)設置 之國際租稅 協定及合作 部門(Tax Treaty & International Tax Cooperation)	自 1974 年起 至 2014 年 止，共有 64 個協定簽署並 生效	累計件數 共 15 件 《平均每 年案件為 10 件》	累計件數共 44 件(13 件 TP、6 件常設機構利 潤歸屬、12 件分 公司利潤稅、5 件權利金、3 件 透明實體、5 件 其他)《平均每 年案件為 4 件》	TP	日本
日本	國稅廳 (NTA)設有 專門負責 MAP 之辦 公室，另 APA 及 TP 由國稅局 (NTB)負 責。	截至 2014 年 9 月 1 日止，已 簽署並生效之 協定共 62 個，適用於 85 個國家及地區	未提供	未提供	未提 供	未提供
馬來 西亞	內地稅務局 (IRBM)國際 租稅部門 (International Tax Department)	截至 2014 年 9 月止，已簽署 74 個(生效 71 個)(最新協定 包含印度、香 港、韓國及波 蘭)	截至 2014 年 9 月止， 共有 27 件 (其中 3 件 為單邊 APA)	截至 2014 年 9 月止，共有 5 件，其中 4 件已 解決	權利 金	日本
韓國	國稅廳 (NTS)國際	截至 2014 年 9 月止，已簽署	截至 2013 年止，共有	未提供	TP	美國、日 本

國家	組織架構 (負責 APA 及 MAP 之 單位/主管 機關)	租稅協定網絡 (已簽署之全 面性租稅協定 個數)	案件量			
			APA	MAP	爭議 類型	主要涉 及國家
	合作部門 (International cooperation Division)	生效之協定共 84 個	261 件， 2013 年即 接獲 47 件，辦結 38 件(韓國相 當鼓勵納 稅義務人 申請 APA)			
菲律 賓	內地稅務局 (BIR)國際 租稅事務組 (ITAD)	截至 2014 年 9 月止，已簽署 生效之協定共 39 個	2014 年接 獲 3 件	2014 年接獲 2 件，2013 年以前 接獲 2 件	權利 金、常 設機 構	美國、新 加坡
新加 坡	內地稅務局 (IRAS)	截至 2014 年 9 月止，已簽署 生效之協定共 79 個	2009 年至 2013 年累 計 174 件 (已辦結 48 件，未辦結 126 件)	2009 年至 2013 年累計 62 件(已 辦結 7 件，未辦 結 55 件)	TP、常 設機 構、權 利金 等	案涉國 家共 19 國 ⁶
我國	財政部國際 財政司 (MAP)、財 政部賦稅署 (APA)	截至 2014 年 9 月止，已簽署 並生效之協定 共 27 個(註： 2014 年底為 28 個)	截至 2014 年 9 月止， 共 14 件(其 中 BAPA 已簽署 1 件、進行中 2 件，單邊 APA 已簽 署 7 件、撤 回 3 件，進 行中 1 件)	截至 2014 年 9 月止，共 11 件 (其中包含 3 件 BAPA)	TP	荷蘭
泰國	賦稅署租稅 政策及規劃	截至 2014 年 9 月止，已簽署	未提供	未提供	未提 供	未提供

⁶澳洲、加拿大、中國大陸、法國、芬蘭、德國、印度、印尼、以色列、日本、韓國、盧森堡、馬來西亞、荷蘭、瑞典、臺灣、泰國、英國及越南

國家	組織架構 (負責 APA 及 MAP 之 單位/主管 機關)	租稅協定網絡 (已簽署之全 面性租稅協定 個數)	案件量			
			APA	MAP	爭議 類型	主要涉 及國家
	局之國際租 稅科	並生效之協定 共 56 個				
越南	賦稅署 (GDT)	截至 2014 年 9 月止，已簽署 並生效之協定 共 69 個	截至 2014 年 9 月止， 共 2 件	未提供	未提 供	未提供
印度	財政部	截至 2014 年 9 月止，已簽署 並生效之協定 共 86 個	2013 年共 232 件(包 含 BAPA 26 件，單邊 206 件)	未提供	TP	美國、英 國、日本

肆、心得與建議

一、心得

(一)課程開始前之聯繫及安排極為妥善

本次課程主辦單位新加坡內地稅務局於研討會開始前，即以電子郵件方式寄送課程所需電子檔供各國參考，對於與會人員而言，不僅能有充分時間閱讀資訊，復因出國前業完成相關預習工作，會議進行時便能專心聆聽主講人之補充說明，與會人員亦能將主辦單位提供之講義原始檔轉供未能出國同仁參考，俾達知識分享之效。至住宿安排部分，鑑於本次會議係在新加坡內地稅務局地下一樓之會議室召開，該局為節省與會人員來往飯店及會議場所之時間，特安排內地稅務局附近之飯店供與會人員選擇，並於開會前提供詳盡交通資訊，對於公務繁忙之與會同仁而言，無須再花時間上網搜尋交通資訊，相當省時。鑑於我國為亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)會員體，我國更為 2007 年 SGATAR 工作階層會議主辦國，將來勢必有機會再次主辦相關會議，考量國際會議之舉辦成功與否對該國

形象極具影響，爰我國可效仿新加坡內地稅務局之安排。

(二)課程內容豐富及講師陣容堅強

本次會議課程內容係以 OECD 理論為基礎，以深入淺出方式逐步介紹，並由三位主講人就其實務經驗與各國代表所提疑問進行討論及說明，此外，課程內容亦提供虛擬案例進行情境模擬演練，由各國代表分組扮演納稅義務人、不同國別之稅捐機關角色，進行實際磋商演練，透過腦力激盪提出爭點進行彼此論點攻防及磋商，整體研討會內容有動有靜，有理論學習有實務演練，相當精彩有趣。又本次課程之主持人曾任職於美國國稅局，具逾十年辦理移轉訂價審查業務之經驗、另兩位受邀專家亦分別服務於德國聯邦稅務局及澳洲稅務局，實務經驗豐富，對於各國代表所提各項問題皆能妥適提供回應及建議，整體課程設計及安排相當精實有用，也提供未來同仁如有相關問題之諮詢管道。

(三)有效汲取各國經驗並建立各國資訊分享網絡

本次出席會議之代表均為各國主辦租稅協定、預先訂價協議或移轉訂價業務之同仁，鑑於各國分享經驗亦為本次重點議題之一，各國須指派一人按主辦大會要求之格式及項次分享各國執行情形，由於各國對於相互協議程序發展程度不一，透過本次簡報及分享，使發展較完善之國家得分享其法規制定內容及現行處理情形供他國分享，鑑於我國刻研擬訂定符合我國國情之相互協議程序作業規定及進行修正「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」作業中，各國簡報內容將可作為我國研擬作業規定之參據。另我國與會人員亦充分利用討論時間，就訂定作業規定可能面臨之困難，請其他國家代表分享經驗，藉由參與本次課程，主動建立與各國間之網絡，俾利日後聯繫及請益，對於爾後業務推動，有莫大助益。

二、建議

(一)擴展國際性研習訓練效益，有效儲備涉外人才

本次會議於新加坡內地稅務局舉辦，鑑於各國與會人數有其上限，為極大化吸收知識之效，該局將會議室規劃成兩部分，前面為講師及各國與會人員之分組座位(6 人一組，共 5 組)，後面則為一般長型座位區，供新加坡內地稅務局其他同仁自由入座旁聽，旁聽同仁則不列入分組討論，以使該局同仁得以受訓之人數極大化。反觀我國，本部財政人員訓練所主要係以訓練本部人員為宗旨，每年均定期舉辦國際租稅班，邀請國外知名學者或專家前來講課，鑑於座位有限，爰本部得以參與該等國際訓練亦有員額限制，建議仿效新加坡內地稅務局，於國際租稅班或相關國際性演講開放本部同仁旁聽，或可另開教室以視訊方式同步播放，俾供旁聽同仁吸收新知，有效儲備涉外人才。

(二)訂定符合我國國情之相互協議程序作業規定

隨著我國租稅協定網絡之拓展，適用案件及類型日趨多元且複雜，納稅義務人面臨國際租稅爭議之機會也與日俱增。鑑於相互協議程序係解決國際租稅爭議有效方法之一，由於我國相互協議程序機制尚屬萌芽階段，受理案件數量有限，且我國對於相互協議之程序面規定僅見於適用所得稅協定查核準則第 31 條訂有相關規定，惟為利納稅義務人申請適用，宜針對適用租稅協定爭議案件、申請移轉訂價相對應調整及雙邊預先訂價協議案件訂定「相互協議程序」規定，以落實租稅協定效益。

(三)賡續參與國際會議，增加國際交流機會

預先訂價協議及雙邊或多邊預先訂價協議涉及國內外納稅義務人及稅捐機關協商及跨境合作，審理及查核之方式宜參照國際間之做法，特別是需遵循 OECD 相關原則，避免閉門造車。本次會議由本部國際財政司及賦稅署業務同仁共同參加，與其他國家相同領域業務之審查員進行理論與法規之探討及實務查核之交流，除有機會學習 OECD 相關理論規定及最新發展趨勢外，並透過經驗分

享及意見交換，對於提升我國查審人員之國際觀及增進國際租稅之交流均有莫大之助益。

伍、附件一會議簡報資料