

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與
馬來西亞內地稅務局聯合舉辦 2016
年「移轉訂價爭議解決及避免(相互協
議程序及預先訂價協議)」研討會報告

服務機關：財政部國際財政司、財政部賦稅署

姓名職稱：科長 鐘素華、稽查 葉珮穎

派赴國家：馬來西亞

出國期間：105年10月23日至10月29日

報告日期：106年1月23日

摘 要

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development)與馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)每年於馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy)舉辦國際租稅研討會。由經濟合作暨發展組織指派專家擔任講座，並邀集亞洲地區之稅務機關派員參與訓練，探討國際租稅相關議題，交換彼此經驗，供各國擬訂政策與實務參考。

105年10月24日至10月28日於馬來西亞租稅學院舉辦之「移轉訂價爭議解決及避免(相互協議程序及預先訂價協議(TRANSFER PRICING DISPUTE RESOLUTION AND AVOIDANCE (MAPs and APAs))」研討會，此次研討會共有3位專家擔任講座，包括英國籍國際租稅專家 Mr. Bob Beattie、澳大利亞籍國際租稅專家 Mr. Adam Peel、日本籍國際租稅專家 Mr. Masato Yamamoto。研討會議題涵蓋移轉訂價基本概念之介紹、單邊及雙邊爭議解決機制、相互協議程序、仲裁、預先訂價協議及稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫最新發展等，講座並準備數個案例，由參與成員分組討論後，透過案例模擬各國租稅官員之相互協商情境，進行充分討論與分享，本次研討會有助與會人員更加瞭解各國如何藉由相互協議程序，幫助納稅義務人有效解決重複課稅議題。

目次

壹、目的.....	4
貳、會議過程.....	5
參、討論議題摘錄	6
一、移轉訂價制度造成之雙重課稅	6
二、爭議解決機制	10
三、雙邊爭議解決機制	14
四、仲裁.....	23
五、預先訂價協議	27
六、相互協議之預先訂價協議程序(BAPA)	33
七、案例研討	40
八、稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫 8~10、13 及 14 之介紹....	44
肆、心得與建議	52
一、心得.....	52
二、建議.....	52
伍、附件－會議相關資料	53

壹、目的

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development,以下簡稱 OECD)致力於聚集世界各地管理者為世界經濟發展而努力合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定及幫助開發中與未開發國家經濟進步。為達到上述目的，OECD 每年在世界各國舉辦數十場研討會，集合超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識，以達到促進世界經濟發展的最終目標。

歷年來 OECD 與馬來西亞租稅學院 (Malaysian Tax Academy) 共同舉辦各議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅務機關代表及該領域之學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同對當前熱門租稅議題進行理論與實務討論，給予各國代表瞭解各國現行租稅制度的機會，為改善各國租稅環境而努力。

OECD 與馬來西亞租稅學院聯合於今 (2016) 年舉辦多場研討會，討論議題包括制定強化租稅依從度之租稅制度、租稅協定相關之稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, 以下簡稱 BEPS) 議題、租稅規避與 BEPS、移轉訂價爭端解決與預先協議制度、自動資訊交換制度的建置及高淨值個人課稅等議題，內容相當充實豐富。國際財政司與賦稅署多年來均選擇適合議題派員參與研討會，俾與世界各國的稅務代表和稅務專家們交換實務心得與意見，期盼透過這個難得的交流機會，互相討論切磋，使我國租稅制度更加完善、健全和進步。

貳、會議過程

本研討會於 105 年 10 月 24 日至 10 月 28 日在馬來西亞之馬來西亞租稅學院 (Malaysian Tax Academy) 舉行，主題為「移轉訂價爭議解決及避免(相互協議程序及預先訂價協議)」。主要討論議題包括：

- 一、移轉訂價制度簡介
- 二、爭議解決機制介紹
- 三、雙邊爭議解決機制(相互協議程序)
- 四、仲裁介紹
- 五、預先訂價協議介紹
- 六、BEPS 行動計畫 8、9、10 及 13 最新進展
- 七、BPES 行動計畫 14 最新進展

本研討會除各項討論議題外，另包括分組討論。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，使各國代表能分享研討會所學知識，提升各國於爭議解決機制於實務上之應用。

本次與會國家包括柬埔寨、斐濟、迦納、香港、印度、印尼、肯亞、馬爾地夫、模里西斯、尼泊爾、斯里蘭卡、臺灣、泰國、越南、馬來西亞共 15 國及地區，出席代表共 31 人。由英國籍國際租稅專家 Mr. Bob Beattie、澳大利亞籍國際租稅專家 Mr. Adam Peel、日本籍國際租稅專家 Mr. Masato Yamamoto 分別於各項議題擔任講座。

我國今年由國際財政司鐘科長素華及賦稅署所得稅組葉稽查珮穎代表參加。我國代表除與主辦單位馬來西亞租稅學院同仁有良好互動外，同時利用會議期間與他國與會代表就稅務管理交換意見。本次會議無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩之收穫。

叁、討論議題摘錄

一、移轉訂價制度造成之雙重課稅

雙重課稅 (Double Taxation)，指稽徵機關對同一課稅主體或不同課稅主體但同一稅源進行兩次以上之課徵。雙重課稅可分為法律性和經濟性雙重課稅類型。

(一)法律性雙重課稅(Juridical Double Taxation)

法律性雙重課稅，是指在稅收法律規定對同一納稅義務人採取不同課稅原則，而引起之重複課稅。其典型情況為兩個不同國家，採取不同之租稅管轄權，其中 A 國採取居民管轄權，B 國採取地域管轄權，對在 B 國居住之 A 國居民而言，將承擔向二國納稅之義務。

舉例說明如下：

甲公司是 A 國居住者公司，於 B 國設有乙分公司。甲公司製造產品並銷售予其於 B 國之乙分公司。乙分公司復將產品銷售予 B 國獨立第三者客戶丙公司。依照 B 國國內法規定，係對歸屬於乙分公司之利潤課稅，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，由於甲公司為 A 國居住者，甲公司需在 A 國就其全球所得（包含乙分公司所得）課稅，惟 A 國需提供消除雙重課稅之機制，亦即准許甲公司扣抵其乙分公司於 B 國繳納之稅負。

以具體數字說明如下，假設甲公司製造成本為 1,000 元，銷售予 B 國乙分公司之價格為 1,500 元，乙分公司復以 1,600 元出售獨立之第三者丙公司，則乙分公司利潤為 100 元(售價 1,600 元－成本 1,500 元)，假設 B 國公司所得稅率為 25%，則乙分公司應納稅額為 25 元(100 元 X 25%)。甲公司應將乙分公司利潤合併課稅，即全球利潤應為 600 元(售價 1,600 元－成本 1,000 元)，惟得扣抵乙分公司已繳稅負 25 元。假設 B 國稅局對於乙分公司進行移轉訂價查核，將乙分公司之進貨成本調減 200 元，即利潤由 100 元核定調增至 300 元，因 A 國僅准許甲公司扣抵利潤 100 元(即稅額 25 元)，致產生法律上雙重課稅。為解決雙重課稅情事，可採取方式如下：

- (1)A 國提供額外之稅額扣抵
- (2)B 國撤銷移轉訂價調整
- (3)同時採取前揭 2 種方式

圖 1：法律性雙重課稅釋例



<u>公司申報</u>			
甲公司製造成本			1,000
甲公司銷售予乙分公司售價			1,500
乙分公司銷售予客戶			1,600
甲公司全部利潤	600	乙分公司利潤	100
A 國應納稅額(25%)	150		
國外稅額扣抵	(25)		
甲公司於 A 國稅負	125	乙分公司於 B 國稅負(25%)	25
整體稅負			150

<u>B 國稅局移轉訂價調整</u>			
甲公司製造成本			1,000
甲公司銷售予乙分公司售價(B 國稅局將移轉價格 從 1500 減為 1300)			1,300
乙分公司銷售予客戶			1,600
甲公司全部利潤	600	乙分公司利潤	300
A 國應納稅額(25%)	150		
國外稅額扣抵	(25)		
甲公司於 A 國稅負	125	乙分公司於 B 國稅負(25%)	75
整體稅負			200

(二)經濟性雙重課稅(Economic Double Taxation)

經濟性雙重課稅，是對同一經濟關係中不同之納稅義務人重複課稅。以下以移轉訂價案件為例，說明產生經濟性重複課稅情形。

A 國甲製造商與 B 國乙配銷商為關係企業，甲製造商製造成本為 100 元，所產製之成品銷售予乙配銷商，乙配銷商以 400 元銷售予獨立第三者客戶。

情境一：

甲製造商銷售予乙配銷商時，其移轉價格訂為 300 元，則集團稅負仍為 42.5 元，計算分析如表 1：

表 1：經濟性雙重課稅例

	A 國甲製造商	B 國乙配銷商	集團 GROUP
銷售價格	300	400	400
銷貨成本	100	300	100
營業毛利	200	100	300
營業費用	50	80	130
營業淨利	150	20	170
稅負(A 國 25%;B 國 25%)	37.5	5	42.5

情境二：

甲製造商銷售予乙配銷商時，其移轉價格訂為 300 元，B 國稅局核定調整乙配銷商之進貨價格為 250 元，則集團稅負增加為 55 元，產生經濟上的雙重課稅 12.5 元($55 - 42.5 = 12.5$)，計算分析如表 2：

表 2：經濟性雙重課稅例

	A 國甲製造商	B 國乙配銷商	集團 GROUP
銷售價格	300	400	400
銷貨成本	100	250	100
營業毛利	200	150	350
營業費用	50	80	130
營業淨利	150	70	220
稅負(A 國 25%;B 國 25%)	37.5	17.5	55

接續前例，假設A 國稅局對於B 國稅局調減乙配銷商進貨價格 50 元之結果，同意甲製造商進行相對應調整，即同意將甲製造毛利由 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 37.5 元調減為 25 元(調減後利潤 100 元X稅率 25%)。調整後之集團總利潤將可恢復至 170 元(甲利潤 100 元+乙調整後利潤 70 元)，集團總稅負為 42.5 元(=甲製造商稅負 25 元+乙配銷商稅負 17.5 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：經濟性雙重課稅圖例



B 國調整乙進貨價格為 250 元

甲製造商		乙配銷商		B 國調整乙進貨價格為 250	
Sales	300	Sales	400	Sales	400
Cost	100	Cost	300	Cost	250
OpEx	50	OpEx	80	OpEx	80
Profit	150	Profit	20	Profit	70
Tax(25%)	37.5	Tax(25%)	5	Tax(25%)	17.5
A 國同意		甲製造商作相對應調整			
		Sales	250		
		Cost	100		
		OpEx	50		
		Profit	100		
		Tax(25%)	25	集團總稅負 42.5 元	

假設 A 國稅局對於 B 國稅局調減乙配銷商進貨價格 50 元之結果，不同意對甲製造商進行相對應調整，即維持銷售價格 300 元，集團總稅負仍為 55 元，產生雙重課稅 12.5 元，則甲製造商可循相互協議程序尋求解決雙重課稅問題。

二、爭議解決機制

(一)國際租稅爭議

在產生國際租稅爭議案件中，大型跨國企業集團(Multiple National Enterprise, MNE's)之移轉訂價爭議占了極大部分，初估約占 85%，尤其是對於貿易及投資往來密切之國家，其發生租稅爭議更為頻繁。隨著跨國交易類型日趨複雜，爭議案件將持續不斷增加，又因雙重課稅將阻礙跨境貿易及投資活動，故成為企業極為重視之議題。

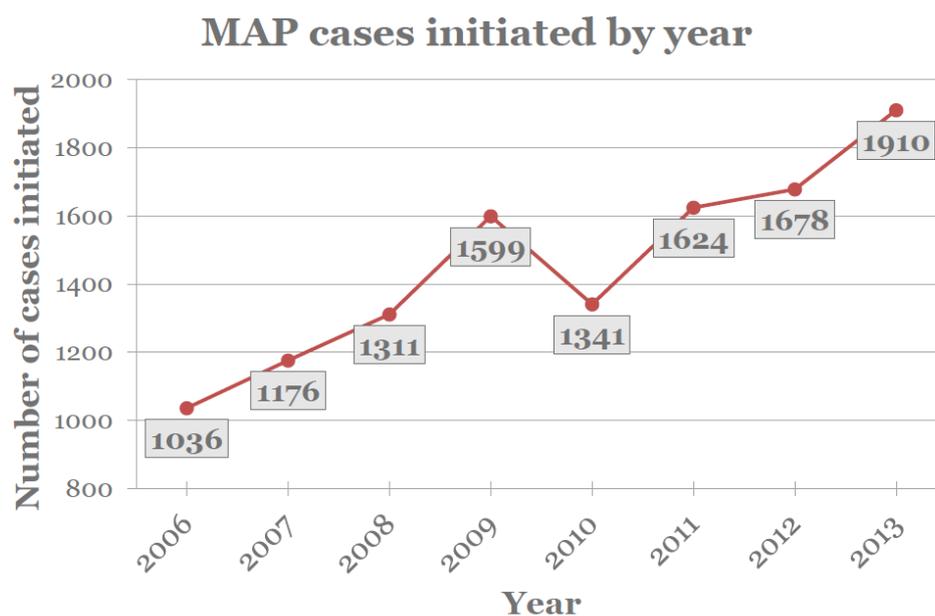
(二)OECD 會員國有關相互協議案件統計數據及圖表

1.每年啟動相互協議案件量統計：

依據OECD網站資料，OECD會員國自 2006 年起至 2013 年止，會員國間之相互協議程序(Mutual Agreement Procedures, MAP)案件量逐年穩定增加，其每年啟動之案件量從 2006 年 1,036 件，2007 年 1,176 件，2008 年 1,311 件，2009 年 1,599 件，逐年上升；惟 2010 年下降至 1,341 件，2011 年至 2013 年由 1,624 件增加至 1,910 件。如圖 3 所示。

圖 3：每年啟動相互協議案件數量統計

 Number of MAP cases initiated has steadily increased since 2006

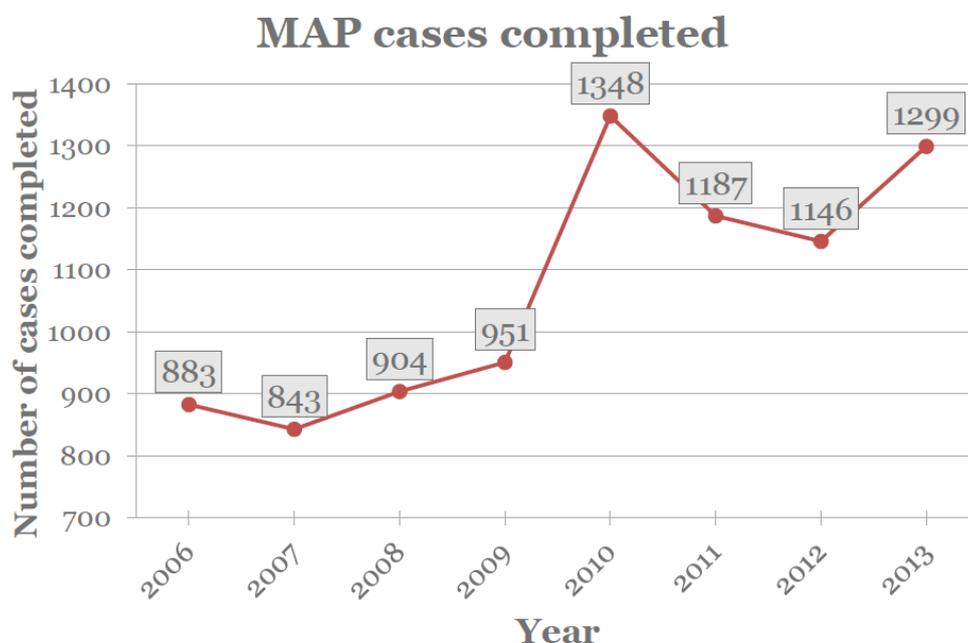


2. 每年完成相互協議案件量統計：

依據OECD網站資料，OECD會員國自 2006 年起至 2013 年止，會員國間之相互協議完成案件量，自 2006 年 883 件，2007 年 843 件，2008 年 904 件，2009 年 951 件，2010 年大幅增加至 1,348 件，2011 年 1,187 件，2012 年 1,146 件至 2013 年 1,299 件。結案數量雖有增加，但卻遠不及案件增加數量，至每年存貨量呈現遞增趨勢。如圖 4 所示。

圖 4：每年完成相互協議案件數量統計

Competent authorities are working hard

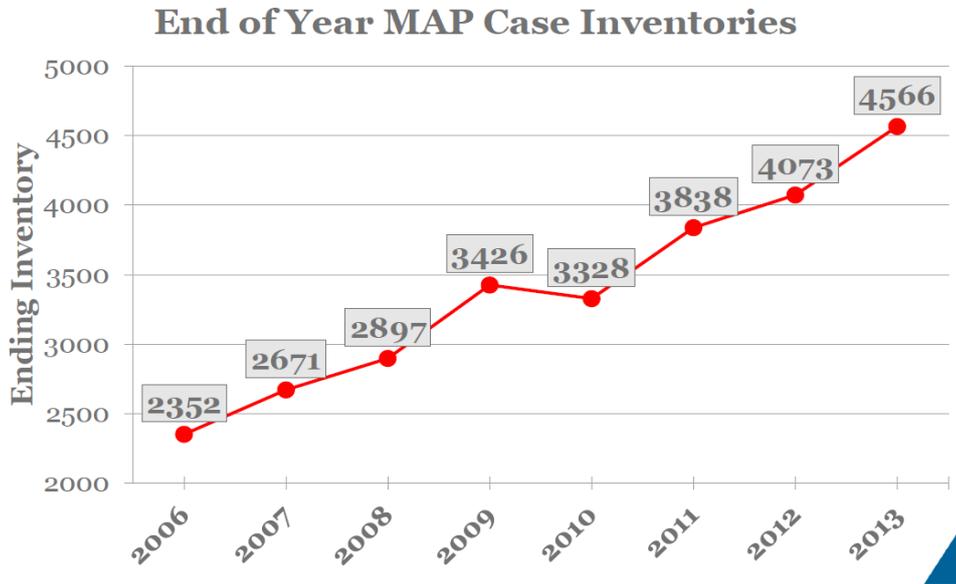


3. 每年相互協議案件存量統計：

OECD 會員國間之相互協議程序案件存量，自 2006 年為 2,352 件，2007 年 2,671 件，2008 年 2,897 件，2009 年 3,426 件，2010 年 3,328 件，2011 年 3,838 件，2012 年 4,073 件，2013 年 4,566 件。8 年來，每年案件量約以 11% 成長率逐年增加，2013 年更較 2012 年成長 12.1%，如與 2006 年比較，更成長了 94.1%。如圖 5 所示。

圖 5：每年相互協議案件存量統計

OECD country MAP case inventories have significantly increased since 2006

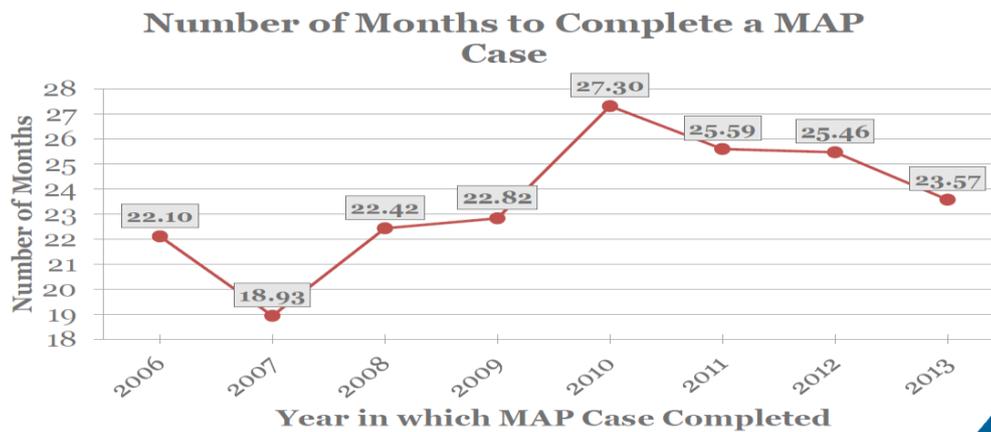


4. 每年每案平均辦結時間統計：

OECD 會員國主管機關間處理相互協議程序案件逐年增加，惟案件之結案速度卻遠不及納稅義務人啟動之案件量，致每年存量遞增。經統計每件平均達成協議時間，2006 年耗時 22.1 個月，2010 年耗時最久，每件耗時 27.3 個月，2013 年則耗時 23.57 個月，8 年來平均每件約需耗時 24 個月，如圖 6 所示。

圖 6、OECD 會員國每年平均每案辦結時間

How long to complete a MAP case?



5. 相互協議程序案件國別分布情形：

OECD 會員國呈報之相互協議程序案件中，92%之案件係OECD 會員國間之相互協議程序案件。48%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 國及加上奧地利、比利時、加拿大、芬蘭、義大利、荷蘭、瑞典、瑞士及英國等 9 個國家。如下表 3 所示。

表 3：OECD 會員國相互協議案件量國別統計

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)
< 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)

(三)移轉訂價爭議之起源

OECD 曾提及，“移轉訂價並非實證科學，其需要良好判斷憑以執行”或可解釋為，如何將移轉訂價應用在交易的評估上實為藝術之展現。

(四)爭議解決之方式

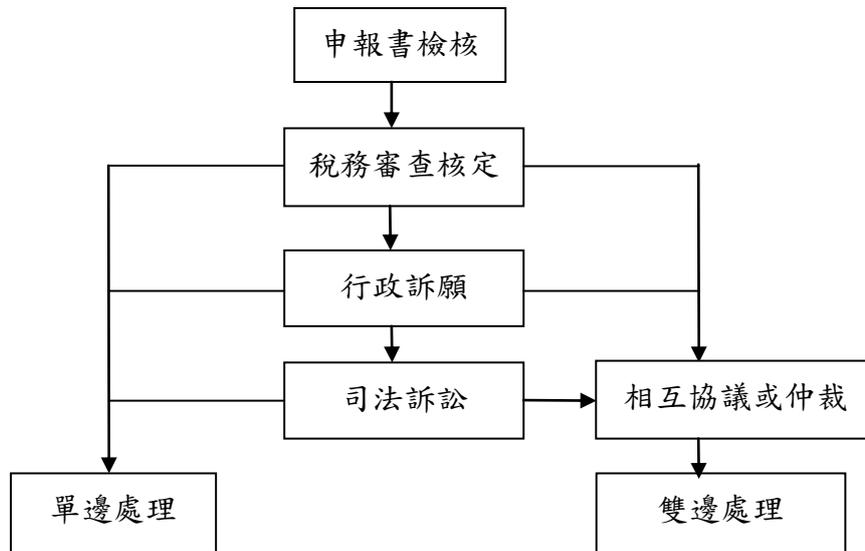
對於國際租稅爭議案件解決方式，納稅義務人可採下列 3 種選擇：

- 1.單邊-國內行政救濟(administrative appeals)
- 2.單邊-國內司法救濟(judicial appeals, litigation at court)
- 3.雙邊-透過租稅協定相互協議程序或仲裁(MAP or Arbitration)

若納稅義務人依其國內法規定提起行政救濟程序，其仍可按租稅協定之相互協議程序（單邊、雙邊或多邊）或仲裁以獲得雙重課稅之減免。爭議解

決程序列示如下圖 7。

圖 7：納稅義務人採行之救濟方式



(五)單邊爭議解決之工具

納稅義務人依其國內法規定提起行政救濟程序以解決爭議，不僅行政程序冗長費時，且需支付行政救濟規費及高額律師費用，又行政救濟結果是否能確實消除雙重課稅，具不確定性。故納稅義務人可選擇預先訂價協議(APA, 以雙邊預先訂價協議BAPA 優先)、相互協議程序(MAP)、仲裁(Arbitration)及其他替代爭議解決機制。

(六)「有效相互協議程序手冊(Manual on Effective Mutual Agreement Procedures, MEMAP)」中提出之解決單邊爭議建議

為能有效處理相互協議之租稅爭議，OECD 發布「有效相互協議程序手冊」，其中建議之最佳作法第 19 則規定，對於納稅義務人及稅務主管機關在處理爭議案件時，只有在未涉及其他國稅務機關時，單邊爭議解決機制會較雙邊爭議解決機制更為適當且具時效性。又因相互協議涉及雙邊議題，在案件處理階段，除包含一方領域主管機關及其納稅義務人外，尚應包含他方領域之主管機關。各國之主管機關間應基於合作及互惠之原則來審查案件，就長期來看，僅由單邊主管機關片面處理租稅爭議並非根本解決之道。

三、雙邊爭議解決機制

(一)關係企業相對應調整—OECD稅約範本第 9 條第 2 項

1.內容

依據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。

2.目的

關係企業相對應調整目的在消除雙重課稅。

3.要件

相對應調整限於該一方締約國所為之調整符合常規交易原則(*arm's length principle*)時，他方締約國始負有相對應調整義務。

4.方法

他方締約國認為一方締約國所為之調整，確實符合常規交易原則時，藉由提供稅額扣抵(*tax credit*)或調整關係企業利潤方式，以進行相對應調整。

5.期間限制

部分國家因國內法定有相關期間限制，未能進行相對應調整致無法消除重複課稅目的。

(二)租稅協定如未納入OECD稅約範本第 9 條第 2 項

依據 OECD稅約範本第 25 條(相互協議程序)註釋第 11 節說明，當租稅協定未包含類似第 9 條第 2 項相對應調整規則(常見於 1977 年前簽署之租稅協定)，代表締約國著重於第 9 條第 1 項關係企業課稅問題，顯示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 項相對應調整規定，仍為第 25 條相互協議程序規範之適用範圍。惟部分國家立場以租稅協定倘無第 9 條第 2 項相對應調整規定，則源於移轉訂價造成經濟上重複課稅，非屬第 25 條相互協議程序範疇。

(三)相互協議程序—OECD稅約範本第 25 條

1.前言

納稅義務人如對稽徵機關依租稅協定規定核定之行政處分不服時，得依國內法規定提起行政救濟，或於核定行政處分送達日起 3 年內向主管機關申

請進行相互協議程序。相互協議程序並無特定形式，惟多數國家皆各自訂有相關作業規範以利納稅義務人明瞭如何提起相互協議程序。OECD亦發布「有效相互協議程序手冊(MEMAP)」提供各國參考。實務上，相互協議程序主要範疇包含移轉訂價(第 9 條關係企業)、常設機構利潤歸屬(第 7 條營業利潤)、所得分類及租稅協定之解釋與適用。

2.條文內容

(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.相互協議程序之進行

(1)階段 1－納稅義務人與其居住地國主管機關間

- A.納稅義務人向主管機關提起相互協議程序。
- B.主管機關審核納稅義務人申請是否有理(justified)。
- C.主管機關考量納稅義務人所請是否為該國作成不符合租稅協定之處分

所致，倘為單方可自行解決情形，無須進入階段 2。

D.倘無法於階段 1 獲致解決，主管機關有義務進入階段 2。

(2)階段 2—透過締約雙方主管機關間解決爭議

A.主管機關提示立場聲明書(position paper)，說明課稅事實及適用法令，向他方主管機關啟動諮商，並進行溝通以達成協議。

B.主管機關協商過程中，納稅義務人不參與協商。

C.主管機關即時通知納稅義務人最新諮商結果。

(3)達成協議應予執行，不受各該締約國內法任何期間規定限制(第 25 條第 2 項)

(4)其他相關議題

A.相互協議案件是否須先行繳納稅款問題

OECD稅約範本第 25 條並未就納稅義務人是否須先行支付全部或部分稅款，以決定是否受理申請案件，提供明確答案。惟無論所持觀點為何，進行相互協議程序時，鑑於租稅協定避免雙重課稅及防杜逃漏稅本旨，應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)。另進行相互協議程序建議「暫緩課稅」諸多原因之一，倘相互協議程序結果為一方締約國須退還已徵收稅款情況，則該退稅一方主管機關可能較無意願啟動相互協議程序，致延宕解決爭議(OECD稅約範本第 25 條註釋第 48 節)

B.利息及罰鍰議題

進行相互協議程序時，倘要求納稅義務人支付巨額罰鍰及利息，將使納稅義務人選擇國內法救濟途徑，以取代申請相互協議程序(OECD稅約範本第 25 條註釋第 49 節)

(四) OECD「有效相互協議程序手冊」內容

1.前言

OECD發布該手冊旨在提升透明度及加強合作，增進會員國及非會員國有關「相互協議程序」作業之及時性、效能及效率。該手冊僅提供建議及方法，不具拘束力。手冊可自OECD網站下載 www.oecd.org/ctp/memap，該網站亦包含會員國相互協議程序相關規定，及 25 項最佳作法之建議。

2.內容概述

該手冊內容包括何謂相互協議程序、如何啟動相互協議程序、相互協議程序運作方式(含主管機關是否受理申請、納稅義務人之角色、主管機關間如何互動)、相互協議程序與國內法關係、主管機關作業之建議指引、相互協議程序時間表、25 項最佳作法之建議。

3.有效相互協議程序內容

(1)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。

(2)相互協議程序運作方式

A.主管機關受理納稅義務人之申請

為貫徹避免雙重課稅及防杜逃稅協定意旨，主管機關應受理納稅義務人申請相互協議程序，並應於國內法規定明無法受理納稅義務人申請理由，倘主管機關拒絕納稅義務人之申請，應向他方締約國主管機關闡明拒絕受理立場之法律依據(最佳作法第 12 則)。

B.相互協議程序中納稅義務人之角色

對於特殊、罕見及複雜案件，得要求納稅義務人於雙方主管機關正式討論前，同時向雙方主管機關進行簡報，以協助釐清交易事實，惟報告目的僅係提供資訊，並未允許納稅義務人參與主管機關間諮商過程。主管機關應綜合考量案件複雜程度、資訊取得及急迫性等因素，以決定是否要求納稅義務人進行簡報。經驗顯示，納稅義務人提出之解決方案或可能具建設性及參考價值，有助相互協議程序之進行。然各方皆應謹記，相互協議程序最終目的是為解決爭議，爰納稅義務人建議之方案非關鍵因素(最佳作法第 13 則)。

C.主管機關間互動

雙方主管機關面對面溝通，經充分討論協商，得加速案件解決，有助相互協議程序達成雙贏結果。一旦雙方同意進行面對面諮商，事前應準備充分，會後並持續追蹤(最佳作法第 15 則)。另主管機關就個別案件應秉持原則性(principled)、公平及客觀態度進行諮商，不宜直接援引其他案件諮商結果，可參考OECD稅約範本及移轉訂價查核準則提供原

則性指導方針。另主管機關亦應秉持一致性及平等互惠立場，不應隨案件任意改變立場。倘雙方主管機關基於前揭指導原則進行諮商，卻無法達成共識時，仍應尋求其他合宜方法以解決爭議，並消除雙重課稅(最佳作法第 3 則)。

D.達成協議後

一旦雙方主管機關獲致相互協議結論，應儘速確認納稅義務人是否接受協議結果後，通知對方主管機關確認相互協議之期限及條件，完成相互協議，並建議於 2 年內完成相互協議程序。

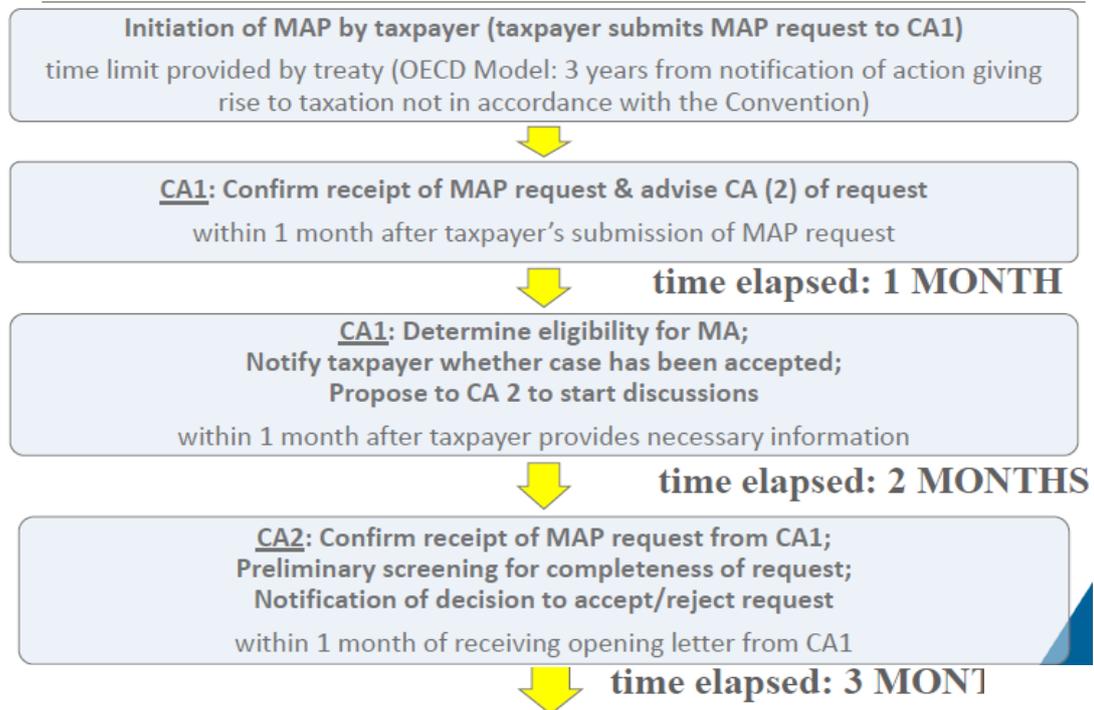
4.相互協議程序時間表

(1)階段 1—

- A.納稅義務人依租稅協定規定期限，向居住地國主管機關申請相互協議。依OECD稅約範本申請期限為不符合協定規定課稅首次通知日起 3 年內。
 - B.主管機關於接獲納稅義務人請求之日起 1 個月內，向納稅義務人確認收到相互協議程序之請求，並通知他方主管相互協議之機關。
 - C.主管機關於收到納稅義務人提供必要之文據資訊 1 個月內，審酌該請求適法性，並通知納稅義務人是否受理相互協議請求。倘決定受理納稅義務人申請，應寄發啟動程序函(opening letter)通知他方領域主管機關討論相互協議程序。
 - D.他方領域之主管機關自接獲該一方主管機關啟動程序函 1 個月內，應向該一方主管機關確認已接獲啟動相互協議請求，初步檢視請求之完整性後，並通知該一方主管機關接受或拒絕該相互協議請求之結果。
- 階段 1 流程圖如下：

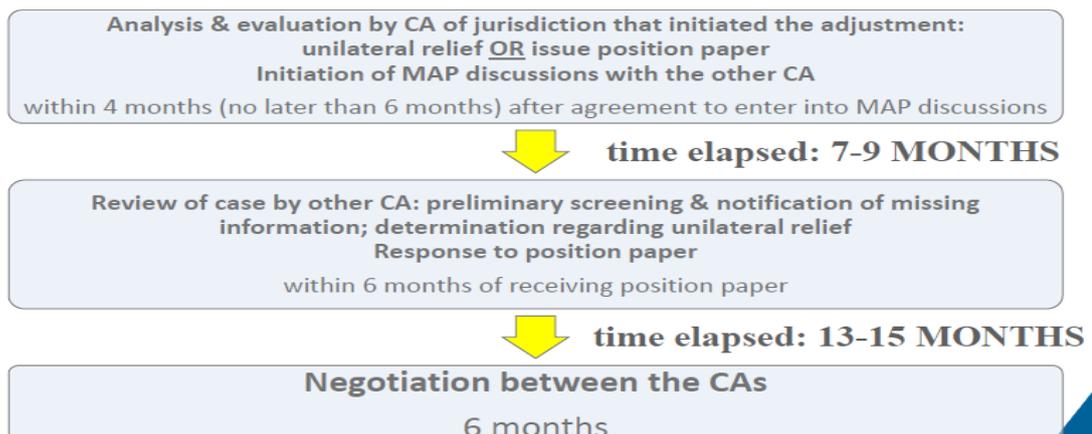


MAP timeline



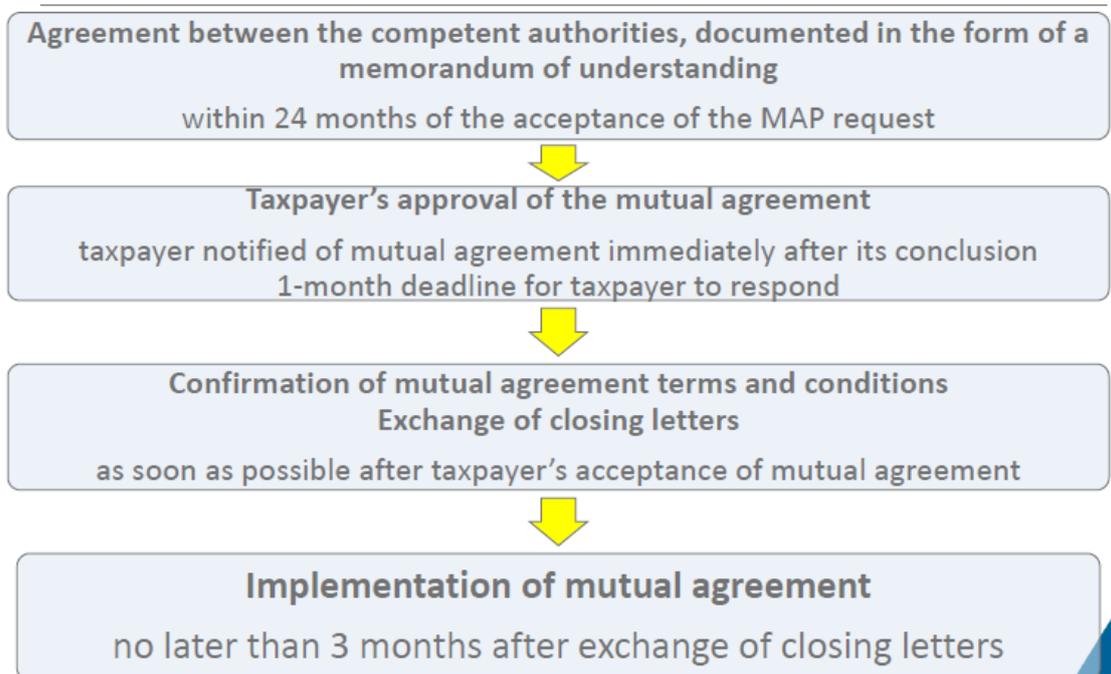
(2)階段 2—

- A. 雙方主管機關於同意相互協議程序起 4 個月最遲不超過 6 個月，開始進行協商。先行調整之一方主管機關評估可否單方面以國內法解決，倘仍無法單方解決，即提出立場聲明書(position paper)啟動相互協議程序之協商。
- B. 他方領域主管機關自接獲立場聲明書 6 個月內，應初步檢視對方所提立場完整性或通知補件，並決定是否單方提供納稅義務人消除重複課稅方法，及回應對方主管機關。
- C. 雙方主管機關於 6 個月內進行協商。階段 2 流程圖如下：



(3)階段 3—

- A.雙方主管機關自相互協議程序請求起 24 個月內完成協商，並簽署瞭解備忘錄(memorandum of understanding)記錄相互協議結果。
- B.主管機關通知納稅義務人相互協議之結論，納稅義務人應於 1 個月內回復是否接受該協議結果。
- C.納稅義務人倘接受相互協議結果，應儘速確認相互協議之期限及條件，並交換完結函(closing letter)。
- D.交換完結函後 3 個月內執行相互協議結果。階段 3 流程圖如下圖



(五)相互協議程序與國內法之競合

1.納稅義務人就提起相互協議程序與國內救濟途徑之抉擇

- (1)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，同時亦得依租稅協定規定啟動相互協議程序。
- (2)依據OECD稅約範本第 25 條註釋第 25 節，有關第 25 條相互協議程序第 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 年內申請相互協議程序，惟該 3 年期間中，不因國內法其他程序(含行政救濟)中止，致納稅義務人面臨究該依國內法規定提起行政救濟，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相互協議程序併行，惟可能造成相互協議程序資源使用無效率。部分國家允許納稅義務人於國內法救濟期間，暫緩相互協議程序有關 3 年申請時限之起算。以下有 2 種皆符合第 25 條規定之方法：a)納稅義務人同時循國內法救濟途徑及啟動相互協議程序，惟雙方主管機關將於國內法救濟途徑最終判決確定後，方進行相互協議程序協商。b)雙方主管機關進行相互協議程序協商，直到納稅義務人同意撤回國內法救濟途徑後，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。

2.國內法行政救濟期間相互協議程序之執行

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，爰相互協議程序應以下列為前提：(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之國內行政救濟。

3.相互協議程序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相互協議程序結論得與法院判決結果不同(註:例如英國)；惟部分國家(註:例如澳洲、日本)主管機關達成之相互協議程序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。

(2)依OECD稅約範本第 25 條註釋第 39 節，第 25 條相互協議程序第 2 項末句規定達成之任何協議應予執行，不受各締約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，相互協議程序之執行尚有其他障礙，例如，最終法院判決結果影響相互協議程序協議結論，惟締約雙方得自行協議商定明確規定，以排除執行障礙。

4.相互協議程序與納稅義務人權利

納稅義務人申請相互協議程序相關權利，多數仍須視國內法規定情形。惟無論國內法行政救濟途徑為何，納稅義務人均應得行使相互協議程序權利。各國國內法可(且應)提供納稅義務人權利如下：

- (1) 啟動相互協議程序之權利。
- (2) 決定是否接受相互協議程序結果之權利。
- (3) 要求執行相互協議程序之權利。

5. 改善相互協議程序方法

- (1) 亞太稅務行政聯盟(Pacific Association of Tax Administrators, PATA)由澳洲、加拿大、日本及美國 4 國組成之跨政府合作組織，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)」，以加速並確保相互協議案件能以一致性方式及時處理。
- (2) 歐盟委員會(European Commission)發布有效執行歐盟仲裁公約準則(Code of Conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention)。
- (3) 美國及比利時等國制訂相關規定以加速主管機關處理相互協議程序。
- (4) OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS) 行動計畫 14。

四、仲裁

(一) OECD稅約範本第 25 條第 5 項仲裁概述

1. 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，然並非所有國家簽署之租稅協定均包含此項。

2. 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。

3. 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，主管機關必須交付仲裁。
- (2) 惟該未解決爭議案件倘已於任一方依該國內法規定提起行政救濟，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，且無論各該國國內法期間限制為何，均應予

執行。

(4)締約雙方經由主管機關自行相互協議決定仲裁適用方式。

4.相關註釋

(1)OECD稅約範本第 25 條註釋第 65 節，部分國家考量自身國內法律、政策或行政上無法執行仲裁程序，未訂定本項。例如可能違反該國憲法規定，避免經由仲裁決定租稅議題。又如部分國家僅與特定國家訂有締約國須具備有效執行仲裁程序之法律基礎前提下，始執行仲裁規定條文。

(2)部分國家可能希望包括第 5 項仲裁規定，然亦加諸更多限制限定其適用範圍。例如：a)案件之爭議主要涉及事實判斷；b)特定類型如移轉訂價、常設機構構成等議題。

5.重要議題

(1)仲裁之範圍

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。

(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，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 仲裁人，雙方再共同選擇第 3 位中立仲裁人。倘雙方無共同合意仲裁人，則由OECD租稅政策管理中心(Centre for Tax Policy and Administration)主任(director)指定。

(7)程序議題

- A.納稅義務人以書面方式或口頭報告參與仲裁。
- B.適用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。
- C.建議合理時程為自指定最後 1 位仲裁者至作成最終判決 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(包含納稅義務人)全體同意。

6.制定仲裁條文之考量

- (1)僅處理與納稅義務人直接相關議題：包括有關交付仲裁範圍、納稅義務人要求仲裁時限、仲裁與國內法行政救濟之關係、是否受仲裁決定拘束。
- (2)仲裁條款極富彈性，註釋內容包含各種可能情形。實務上之適用相關細節可透過相互協議程序進行修訂，無須修改條文。多數程序規定於職權範圍內可被接受。具流暢、有效率之一般正常程序。一般公認規則有助提供確定性。
- (3)仲裁程序係相互協議程序一部分，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」議題需交付仲裁，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。

7.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) 歐盟仲裁公約(EU Arbitration Convention)及作業準則

- 1.仲裁為強制性條款，適用於關係企業移轉訂價調整案件及常設機構利潤歸屬(不含是否構成PE)，應於可能導致雙重課稅接獲首次通知起 3 年內提出。效益：亦適用於虧損情況。在歐盟中因該條約以強制方式消除雙重課稅，爰無因移轉訂價而產生雙重課稅情形。
- 2.仲裁雖為強制性條款，惟部分文字有時不精準及適用上不調和，又多邊公約

於部分國家無法執行仲裁，及僅有少數案件透過仲裁解決爭議，為有效執行仲裁公約，2009年歐盟制定了相關準則(2009/C322/01 of 30/12/2009)，區分相互協議程序(第1階段)及仲裁程序(第2階段)，並建議第1階段之相互協議程序期間為2年，該準則提升納稅義務人有關仲裁程序透明度，有助其瞭解案件進展。另建議參照各國國內法行政救濟暫緩課稅概念，以使仲裁程序與相互協議程序規定一致。

(三) 歐盟仲裁公約與OECD稅約範本仲裁條文之比較

1. OECD 稅約仲裁包含之議題較廣，非僅限於移轉訂價或常設機構利潤歸屬問題。
2. OECD範本於仲裁決定後，締約雙方無法做成悖離仲裁結果之決定。
3. 仲裁者人數不同：OECD 稅約範本僅規範3仲裁人，歐盟仲裁公約為7人。
4. 與國內法之關係：OECD之仲裁，未要求納稅義務人放棄國內救濟程序。

(四) 現行各國租稅協定仲裁條款規定

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

58國簽署約100個租稅協定中，包含不具強制性之仲裁條款。仲裁之啟動，須於爭議產生後經雙方主管機關同意後進行。以德國及瑞典租稅協定第41條規定為例，「…締約雙方得同意就特定案件交付仲裁，而該仲裁決定將對該案件具拘束力」。

2. 截至2012年9月1日止，包含仲裁規定有效租稅協定國74國如下表

1 Albania(阿爾巴尼亞)	26 Iceland(冰島)	51 Norway(挪威)
2 Armenia(亞美尼亞)	27 Indonesia(印尼)	52 Pakistan(巴基斯坦)
3 Australia(澳大利亞)	28 Ireland(愛爾蘭)	53 Peru(秘魯)
4 Austria(奧地利)	29 Isle of Man(曼恩島)	54 Poland(波蘭)
5 Azerbaijan(亞塞拜然)	30 Israel(以色列)	55 Portugal(葡萄牙)
6 Bahrain(巴林)	31 Italy(義大利)	56 Qatar(卡達)
7 Barbados(巴貝多)	32 Japan(日本)	57 Romania(羅馬尼亞)
8 Belgium(比利時)	33 Jersey(澤西島)	58 Russia(俄羅斯)
9 Bermuda(百慕達群島)	34 Jordan(約旦)	59 San Marino(聖馬利諾)
10 Bosnia and Herzegovina(波斯尼亞—黑塞哥維亞)	35 Kazakhstan(哈薩克)	60 Singapore(新加坡)
	36 Kuwait(科威特)	61 Slovenia(斯洛維尼亞)
	37 Latvia(拉脫維亞)	62 South Africa(南非)

11 Canada(加拿大)	38 Lebanon(黎巴嫩)	63 Spain(西班牙)
12 Chile(智利)	39 Liechtenstein(列支敦士登)	64 Sweden(瑞典)
13 Croatia(克羅埃西亞)	40 Lithuania(立陶宛)	65 Switzerland(瑞士)
14 Denmark(丹麥)	41 Luxembourg(盧森堡)	66 Tajikistan(塔吉克斯坦)
15 Ecuador(厄瓜多爾)	42 Macedonia(馬其頓)	67 UAE(阿拉伯聯合大公國)
16 Egypt(埃及)	43 Malaysia(馬來西亞)	68 Uganda(烏干達)
17 Estonia(愛沙尼亞)	44 Malta(馬爾他)	69 UK(英國)
18 Ethiopia(衣索比亞)	45 Mexico(墨西哥)	70 Ukraine(烏克蘭)
19 Finland(芬蘭)	46 Moldova(摩爾多瓦)	71 Uruguay(烏拉圭)
20 France(法國)	47 Mongolia(蒙古)	72 USA(美國)
21 Georgia(喬治亞)	48 Namibia(納米比亞)	73 Uzbekistan(烏茲別克)
22 Germany(德國)	49 Netherlands(荷蘭)	74 Venezuela(委內瑞拉)
23 Ghana(迦納)	50 New Zealand(紐西蘭)	
24 Greece(希臘)		
25 Hong Kong(香港)		

3.部分租稅協定仲裁條款示例

(1)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，需以外交方式通知為之。

(2)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。

(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)

仲裁決定具強制力。

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

世界貿易組織亦有具強制性爭議解決機制，惟排除有關租稅協定爭議之適用。

五、預先訂價協議

(一)預先訂價協議介紹

1. 預先訂價協議之定義

(1) 預先訂價協議(Advanced Pricing Arrangements, APA)，指由一個納稅義務人與一個或多個稅捐機關進行事先之協議。

(2) OECD 對於APA之定義係指在受控交易發生前，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，以供決定特定期間內之受控交易移轉訂價措施程序。且預先訂價協議申請係由納稅義務人依據政府規定程序向一個或多個稅務機關提出申請或協商。

2. 預先訂價協議之適用範圍

(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) 預先訂價協議係為處理複雜交易問題，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，對於與過去年度已審查過之交易，具延續性之未來年度交易可採相同之認定基礎，以解決納稅義務人稅負之不確定性。

3. 預先訂價協議特性

(1) 涵蓋期間通常為3至5年，可追溯至開始評估年度以前之移轉訂價案件，以解決其他年度問題。

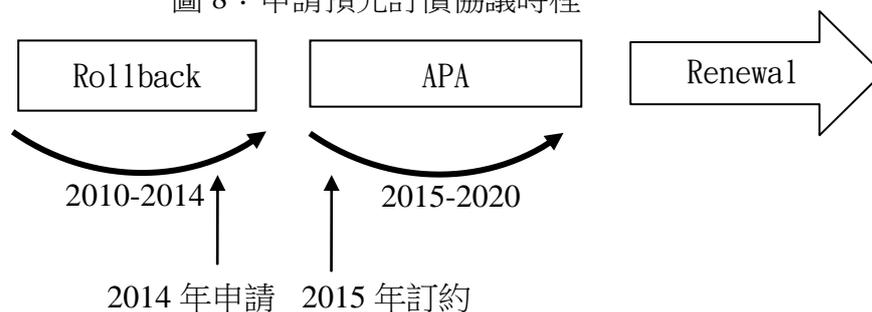
(2) 如無重大改變亦可申請延長適用。

(3) 如納稅義務人同意採用移轉訂價理論以遵循預先訂價協議，則協議涵蓋期間內無需面臨移轉訂價調整及產生罰則問題。

4. 預先訂價協議時程

假設納稅義務人於2014年申請預先訂價協議，預先訂價協議涵蓋期間為2015年至2020年，故追溯至2010至2014年為評估檢測期間，又2020年預先訂價協議涵蓋期間結束後可進行協議更新。如圖8所示。

圖8：申請預先訂價協議時程



(二)預先訂價協議之法律基礎

- 1.單邊預先訂價協議係依據國內法及行政規則規範。
- 2.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，雙方主管機關可透過共同協商以消除雙重課稅問題。
 - (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，將主要國家之行政規則整理如表 4。

表 4、主要國家之國內行政規則(Examples of Domestic Administrative Guidelines)

Australia 澳洲	ATO Taxation Ruling TR95/23; PS LA 2011/1
India 印度	Notification No. 36 of 2012(30 August 2012)
Indonesia 印尼	Ministry of Finance Regulation 07/PMK.03/2015(12/1/15) Directorate General of Tax PER69/PJ/2010 issued 31/12/2010
Malaysia 馬來西亞	Income Tax(Advance Pricing Arrangement)Guidelines 2012,released 11 May 2012
Japan 日本	Commissioner’s Directive on MAP of 25 June 2001 (Office of MAP 1-39)
UK 英國	Section 85 of UK Finance Act 1999; statement of practice 3/99
USA 美國	Revenue Protocol 2008-31, published 21 May 2008 (Internal Revenue Bulletin 1133)

- 3.預先訂價協議雖由行政機關作成決定，然行政機關並無簽署相互協議之預先訂價協議之義務。
- 4.若因國內法無預先訂價協議之法律規定，而產生移轉訂價、常設機構相關議題之雙重課稅，或申請協定解釋所生之困難或爭議，可依稅約範本第 25 條第 3 項規定辦理。
- 5.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。

(三)移轉訂價方法論之處理

- 1.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

要素，及同意採取移轉訂價方法所產生的特定移轉價格。

2.為保護納稅義務人及稽徵機關在不確定的未來發展下，訂定預先訂價協議時，會先建立關鍵性假設條件。

3.舉例說明如下：

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？如果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是否合理？或考慮加入一個適當且具關鍵性之假設是否增加可信度？如公司的信用評等因素（如公司信用評等改變，則LIBOR加碼也應隨著改變）。

例 2：合約製造商採成本加價法計價之預先訂價協議，其特定範圍內之成本加價率，可能僅適用於特定APA期間內有可充分信賴之可比較對象時，方能達成協議。若一段時間經過後，該可比較對象已在資料庫名單上除名，一個關鍵性假設已產生重大改變，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

1.個別裁判（private ruling or letter ruling）通常因法律性質及特殊交易型態所產生之問題而受限，而預先訂價協議則通常處理實際問題及各種型態之交易。預先訂價分為以下 3 種類型：

(1)單邊預先訂價協議（Unilateral APA），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（Bilateral APA），指依納稅義務人之請求，分別向A國及B國稅捐機關提出請求預先訂價協議。（依國際法，如租稅協定或OECD移轉訂價指導原則規定，由A國與B國稅捐機關展開協商並達成協議。）

(3)多邊預先訂價協議（Multilateral APA），指涉及 2 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，參與協議之國家有法國、德國、西班牙及英國等。）

2.單邊預先訂價協議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。

3.雙邊預先訂價協議對所涉及之稅捐機關及納稅義務人更公平公正，且提供租稅確定性，以減少納稅義務人雙重課稅之風險。相較之下，單邊預先定價協議無法完全消除雙重課稅風險，故一些國家如德國，不允許單邊預先訂價協議。

4.OECD 及歐洲國家則建議採雙邊或多邊預先訂價協議。

(五)最近 20 年預先訂價協議之進展

1987 年：日本之預先確定程序

1991 年：美國與澳洲簽定世界上第 1 個預先訂價協議

1991 年：美國建立正式預先訂價協議制度

1999 年：OECD 發布「相互協議下之預先訂價指導原則」(MAP APAs)

2004 年：亞太稅務行政聯盟發布雙邊預先訂價協議操作指導原則

2004 年：法國、德國、西班牙及英國等國家簽訂之多邊預先訂價協議

歐洲航太防禦暨航太公司 (EADS/Airbus)

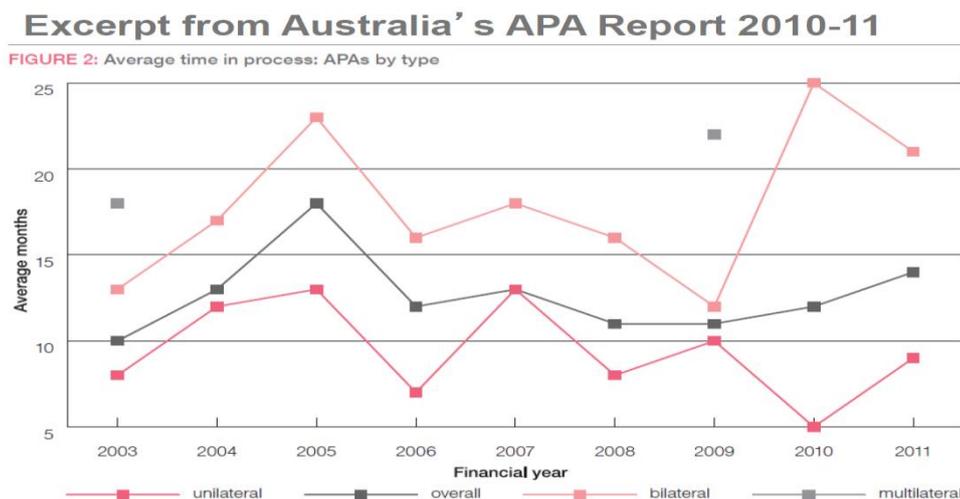
2007 年 6 月：歐盟在歐盟區採行預先訂價指導原則

2015 年：已有 48 個國家建立預先訂價協議制度

(六)處理預先訂價所需時間(以澳洲、加拿大、中國大陸、美國及英國為例)

1.澳洲：自 2003 年至 2011 年資料觀之，單邊APA處理時間最短為 5 個月，最長約需 13 個月，雙邊APA處理時間最短為 13 個月，最長約為 25 個月，多邊APA處理時間有 2003 年之 18 個月，及 2009 年約 23 個月，如圖 9 所示。

圖 9 澳洲 2010-2011 年APA報告統計



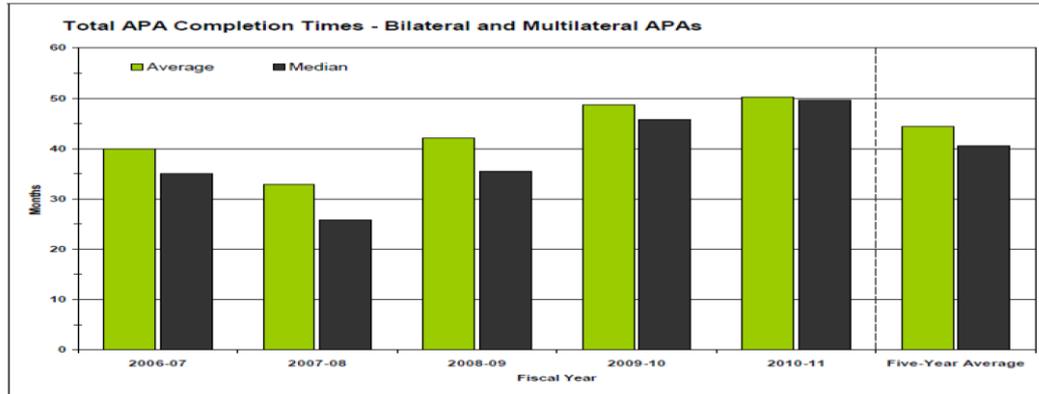
2.加拿大：自 2006 年至 2011 年資料統計結果，雙邊及多邊APA處理時間平均

都超過 30 個月，尤其至 2011 及 2012 年平均處理時間更超過 50 個月，5 年平均結果，平均處理時間約 45 個月，中位數為 41 個月，如圖 10 所示。

圖 10 加拿大 2011 年APA報告統計



Excerpt from Canada 2011 APA Report



3.中國大陸：以 2012 年統計資料為例，單邊APA處理時間不超過 2 年時間，雙邊APA 處理時間有短於 1 年的有 6 件，其餘超過 2 年以上時間則有 3 件，如圖 11 所示。

圖 11 中國大陸 2012 年APA報告統計



Excerpt from China's 2012 APA Report

Exhibit 5-4 APAs (2012) by Time Taken

Type	from Application to Conclusion				Total
	< 1 year	1-2 years	2-3 years	>3 years	
Unilateral	2	1	0	0	3
Bilateral	6	0	1	2	9

4.美國：以 2012 年統計資料為例，單邊APA更新及新申請案件平均處理時間 29.7 個月，雙邊APA更新及新申請案件平均處理時間 46 個月，如圖 12 所示。

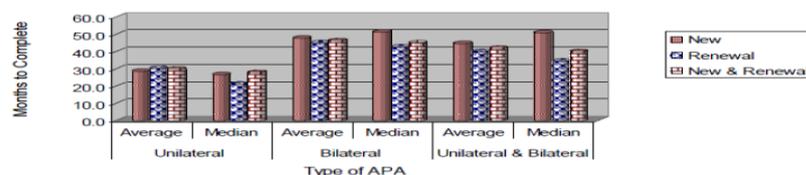
圖 12 美國 2012 年APA報告統計



Excerpt from the US 2012 APA Report

Table 6: Months to Complete New and Renewal APAs § 521(b)(2)(E)

	Unilateral		Bilateral		Unilateral & Bilateral	
	Average	Median	Average	Median	Average	Median
New	28.4	26.5	47.5	51.2	44.5	50.6
Renewal	30.1	20.8	44.8	42.4	39.8	34.5
New & Renewal	29.7	27.8	46.0	44.9	41.7	39.8



5.英國：自 2009 年統計至 2012 年資料為例，達成協議時間平均約需 20 個月，50%以上可達成協議者，平均約需 13 個月，如圖 13 所示。

圖 13 英國 2012 年移轉訂價報告統計



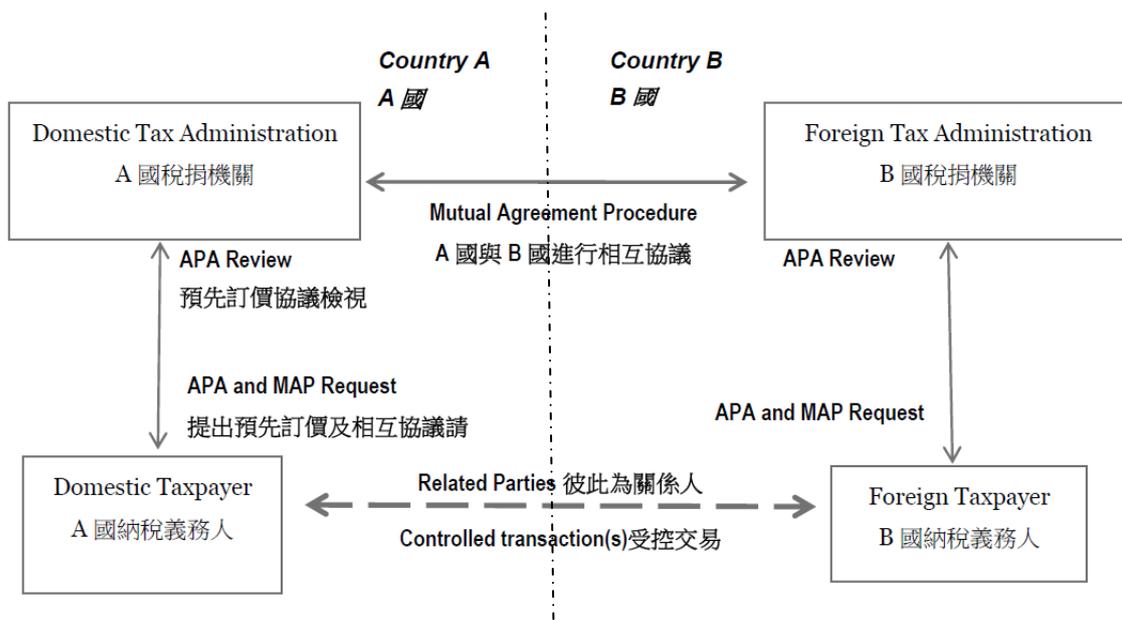
	2009/10	2010/11	2011/12
Average time to reach agreement:	20.3 months	22.7 months	16.9 months
50% agreed within:	16.5 months	14.0 months	10.7 months

六、相互協議之預先訂價協議程序(BAPA)

(一)相互協議之預先訂價協議係由納稅義務人提出預先訂價協議之申請，並由納稅義務人、1 個或 1 個以上之關係企業及 1 個或 1 個以上之稅捐機關共同協商。該機制並非以課稅為目的，又稅務機關亦無義務（主動）進行預先訂價協議。

(二)相互協議之預先訂價協議流程圖如下

圖 14：預先訂價程序流程圖



(三)典型雙邊相互協議之預先訂價協議程序

圖 15：雙邊預先訂價協議程序步驟



1.步驟 1：預備會議

(1)參與者：包括納稅義務人與納稅義務人之諮詢者、稅捐機關人員（如主管機關、相互協議預先訂價協議辦公室）。

(2)目的：

A.問題及意見溝通。

B.稅捐機關說明預先訂價協議之程序。

C.案情說明、申請預先訂價協議妥適性、應行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。

D.提供納稅義務人就相關資訊揭露及保密溝通機會。

E.決定初步進行預先訂價協議程序時程。

(3)部分國家或地區，如德國、美國、中國大陸及日本等可採匿名預備會議。

(4)主管機關經由參與事前非正式交換意見機會，以瞭解相互協議預先訂價協議合宜性。

2.步驟 2：正式申請

(1)納稅義務人向居住地國主管機關或當地稅捐機關遞交預先訂價協議計畫

等書面資料。有關申請時限，部分國家如美國、德國、日本等，納稅義務人必須於交易涵蓋之第 1 個會計年度終了前申請預先訂價協議。

(2)申請文件內容

- A.涉及之企業、常設機構
- B.涉及之交易及其涵蓋會計年度
- C.功能性分析：如企業概況、組織架構、市場、功能、資產、風險
- D.所涉交易之移轉訂價方法描述及調整
- E.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
- F.重要假設
- G.背景事實及法律事項
- H.財務報表及申報書

(3)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。

3.步驟 3：預先訂價協議計畫之評估與協商

(1)預先訂價協議計畫之評估

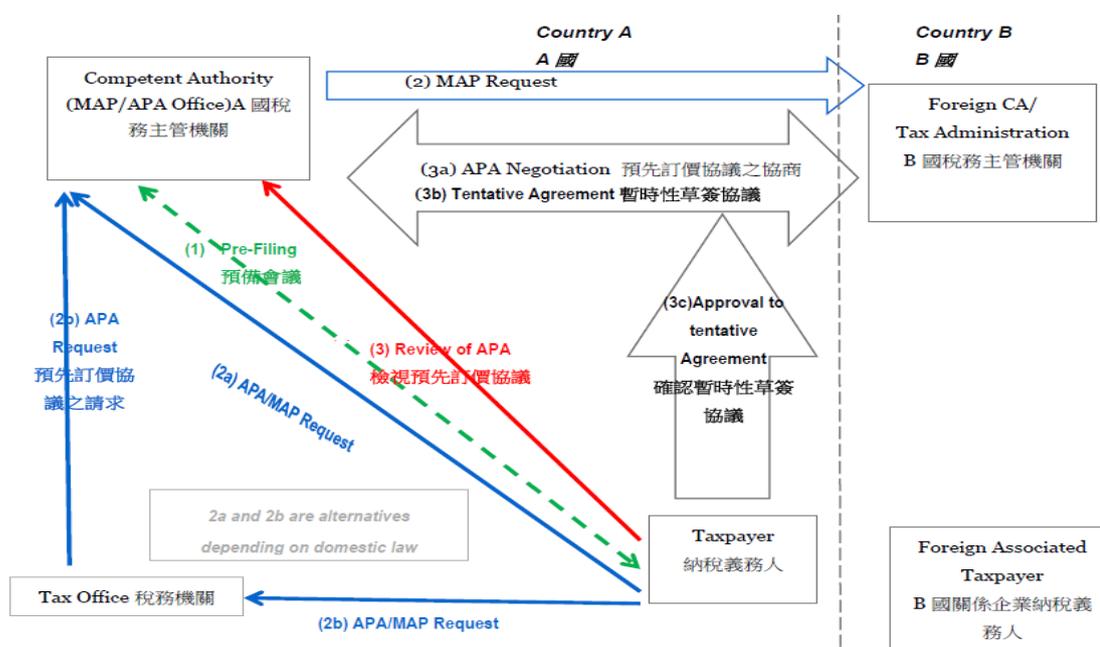
- A.稅捐機關採事先審核同意方式，以獲得避免雙重課稅風險效益，及以有效運用有限經費與查核人力減少雙重課稅。
- B.稅捐機關於評估相互協議預先訂價協議案，考量因素如下：
 - a.預先訂價協議計畫案之理論或方法、期限、要求或條件，與OECD指導原則是否一致。倘不一致，納稅義務人應再行檢視修正，以增加達成相互協議機會。
 - b.預先訂價協議是否明顯增加雙重課稅風險，及得否事前補強資料加以解決所涉交易可能產生之相關問題。
 - c.所涉交易是否經詳細分析，而非僅基於假設性質。又評估過程中，稅捐機關所提一般性原則，納稅義務人不可據以認定為稅捐機關意見。
 - d.審查中案件應不受妨礙。審查中之以往年度移轉訂價案件，其事實型態基本上類似預先訂價計畫，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。

(2)預先訂價協議之協商

- A.通常稅捐機關成立有預先訂價協議小組。
- B.協商前主管機關間先行交換立場聲明書。
- C.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。
- D.主管機關間協商基礎主要為OECD移轉訂價指導原則及租稅協定規定。
- E.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，也可以電話或電子郵件交換意見。
- F.納稅義務人於評估期間提供雙方主管機關相同資訊，包括簡報案情內容。惟納稅義務人無法參與主管機關協商會議。
- G.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)，嗣後並寄送通知納稅義務人，進一步確認納稅義務人是否接受協商結論。

(3)預先訂價協議步驟 1 至步驟 3 之流程圖如下：



4.步驟 4：正式協議

- (1)納稅義務人確認同意主管機關間之預先訂價協議草簽條件後，主管機關正式同意相互協議內容。

(2)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於獲得共識，簽署暫時性協議草案，經納稅義務人確認同意後簽署。如納稅義務人不同意協議內容，則將重新協商暫時性協議草案或拒絕預先訂價協議。

(3)如納稅義務人與主管機關均接受相互協議結論，則主管機關協議內容將被納入預先訂價協議。

(4)正式預先訂價協議內容如下：

A.協議內容涉及之關係企業名稱、地址

B.所涉交易

C.預先訂價協議涵蓋期間

D.使用方法之描述及其他相關事項，如可比較對象或預期常規交易範圍

E.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)

F.關鍵性假設:理論基礎、重新協議或終止協議條件等

G.處理環境背景之參數或方法改變

H.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)

I.確認預先訂價協議程序中，稅務機關對有關納稅義務人資料之保密

(5)關鍵性假設內涵

A.係預先訂價協議涵蓋期間內，未來可能影響受控交易是否符合常規交易原則有關經營及經濟條件之假設。

B.預先訂價協議期間內，可能造成無法反映常規交易原則之訂價策略條件，即屬關鍵性假設。例如發明新技術、法令變動、消費者大幅流失等造成之重大改變。如發生前述情形，應修正或終止預先訂價協議。

C.關鍵性假設須經納稅義務人及稅捐機關雙方同意

D.列舉關鍵性假設如下：

a.相關國內法及租稅協定條文

b.關稅、稅費、進口限制及政府法規

c.經濟條件、市場占有率、市場條件、最終銷售價格及銷售量

d.關係企業受控交易之功能及風險特質

- e.匯率、利率、信用評等及資本結構
- f.管理或財務會計、所得及費用類別
- g.關係企業於各租稅管轄領域之營運策略

E.預先訂價也應具備當假設變動成為關鍵時之調整機制

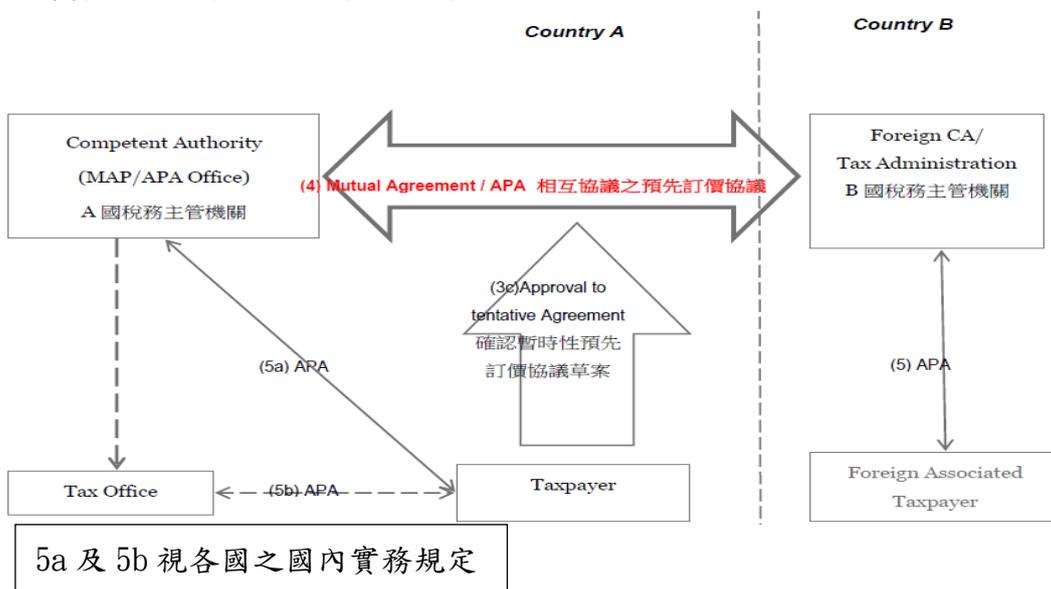
(6)無法預期之結果

當相互協議之預先訂價協議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，應解決事實或環境改變，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。

5.步驟 5：預先訂價協議之實施

- (1)當相互協議之預先訂價協議達成共識並正式簽署後，參與稅捐機關於各自租稅管轄領域內應有效實施協議。
- (2)稅捐機關應按已確認之協議內容及條件確實執行，除非納稅義務人於預先訂價程序中或年度遵從報告中，有故意違失或提供誤導性財務報告，如納稅義務人確實遵從協議內容條件，則稅捐機關不得再行調整移轉訂價。
- (3)部分國家要求納稅義務人放棄或撤回訴願以為預先訂價協議生效要件。
- (4)預先訂價協議原則適用於未來交易，惟部分國家允許追溯機制，例如涵蓋年度追溯至預先訂價協議程序開始時起算，甚至追溯至移轉訂價檢測結果之以前年度，追溯機制須視國內法期限規定辦理。

(5)步驟 4 及步驟 5 流程圖如下：



6. 步驟 6：預先訂價協議之監督

- (1) 監督為相互協議之預先訂價協議程序主要特點之一，納稅義務人應妥善保存資料並按時提供年度報告，其審查目的在於確保預先訂價協議之內容及關鍵性假設是否仍為有效。
- (2) 納稅義務人應提交年度遵循報告 (annual compliance reports) 供稅捐機關檢核。如關鍵性假設產生偏誤，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採行之移轉訂價方法係經過事先同意，且關鍵性假設未超過經同意標準，稅捐機關不可再行調整移轉訂價。
- (3) 稅捐機關可能要求納稅義務人設置下列文據：
 - A. 納稅義務人已遵循相互協議之預先訂價協議內容及條件之文件。
 - B. 年度報告包括有關事實或環境變動重要資料，及支持預先訂價協議仍為有效執行資料。
 - C. 採用移轉訂價方法仍屬適當，且與相互協議之預先訂價協議條件及內容一致資料。
 - D. 以移轉訂價方法為基礎之關鍵性假設仍屬有效之證明。
- (4) 如環境條件改變及納稅義務人未確實遵從，視情節輕重可能處置方式如下：
 - A. 撤回相互協議之預先訂價協議 (追溯性質)：自始無效。
 - B. 中止相互協議之預先訂價協議 (停止未來適用)：於特定日期起不再適用。
 - C. 修正相互協議之預先訂價協議：涵蓋期間內協議仍然有效，僅修正部分相關適用條件內容。
- (5) 申請延長預先訂價協議期間
 - A. 申請延長相互協議預先訂價協議期間，其格式、程序及評估與當初申請適用過程類似。
 - B. 如個案事實或環境背景資料未有重大變動，稅務機關要求細節程度相對減低。
 - C. 延長預先訂價協議期間，須獲全部參與人共識，由納稅義務人提出申請，並闡明其遵循先前訂立相互協議之預先訂價協議相關條件及內容。

D.更新相互協議之預先訂價協議所採用方法、條件及內容與先前所訂相互協議之預先訂價協議事項可以有所不同。

七、案例研討

(一)案例 1

1.背景說明

Scorpius Distribution Ltd設立於Antares，是一家有限風險批發商，負責銷售母公司Scorpius Inc(設立於Aldebaran)生產的成品予零售商。Scorpius Distribution Ltd過去 8 年連續虧損，其 2011 年至 2013 年財務資料如下：

年度	2011	2012	2013
銷貨收入(歐元)	51,720	55,000	60,800
營業利潤	-2,100	-2,420	-2,128
營業利潤率	-4%	-4.4%	-3.5%

Scorpius Distribution Ltd出具的移轉訂價報告中，採交易淨利潤法(TNMM)測試，並從資料庫中篩選可比較對象如下：

- (1)部分可比較對象所執行功能與Scorpius Distribution Ltd的功能不一致(例如，可比較對象是否執行較多功能或全功能不確定。)
- (2)部分可比較對象包含有 1 年或 2 年無財務資訊。
- (3)超過 30%的可比較對象是虧損公司。

經計算結果，可比較對象的常規交易區間為-4.5%~-5.6%。

2.Antares稅局立場

Antares稅局檢視移轉訂價報告，刪除可比較對象為虧損的公司，重新計算常規交易區間為 3.2%~8.2%，並依移轉訂價規定將調整該公司營業利潤率至中位數 5.1%。因此，Antares稅局調增 2011 至 2013 年移轉價格 15,000,000，並加徵 2,000,000 利息和 5%罰金。

可比較對象名稱	2011-2013 年平均營業利潤率	Antares 稅局調整後
A	-3.2%	—
B	1.5%	1.5%
C(2012 無資料)	0.8%	—
D	7.6%	7.6%
E	-8.3%	—

F	-4.5%	—
G	2.8%	2.8%
H	-5.0%	—
I(2011 年及 2012 年無資料)	5.3%	—
J	14.5%	14.5%
K	0.5%	0.5%
L(功能描述不全)	-4.5%	—
M	6.5%	6.5%
N	8.7%	8.7%
O	-6.5%	—
P	13.2%	13.2%
Q	3.6%	3.6%
R(全功能配銷商)	-7.2%	—
S	5.1%	5.1%
T	3.5%	3.5%
最小值	-8.3%	0.5%
第一 四分位數	-4.5%	3.2%
中位數	2.2%	5.1%
第三 四分位數	5.6%	8.2%
最大值	14.5%	14.5%

3.公司的行動

因Antares稅局的移轉訂價調整，公司爰向Aldebaran申請相互協議程序(MAP)，要求消除 2011 年至 2013 年的重複課稅。

4.Aldebaran稅局移轉訂價規定

依Aldebaran移轉訂價規定，當不符合常規時，可以常規區間內的最高點或最低點調整之(以納稅義務人最有利的擇定)。

5.上述案例，各授權主管機關(簡稱CA)應就下列爭點作事前資料準備，並作成MAP立場，以利雙方CA之MAP進行：

(1)母公司Scorpius Inc營運狀況

移轉訂價報告顯示Scorpius Distribution Ltd過去 8 年連續虧損，稅局應進一步了解母公司Scorpius Inc營運是否亦為虧損或賺錢？集團內部整體價值鏈所創造的利潤分配，是否與個別企業所執行之功能及承擔之風險一致。

(2)可比較對象為虧損公司

A.虧損公司是否可納入可比較對象或應排除？

B.CA如欲允許Scorpius Distribution Ltd使用虧損公司作為可比較對象，應

要求該公司提示哪些證明文件？

(3)可比較對象之功能風險分析：

稅局應考慮Scorpius Distribution Ltd所作的功能風險分析是否接受或否准，因為部分可比較對象所執行之功能及承受之風險與受查公司不一致(倘稅局否准，稅局可能須自行篩選可比較對象、分析功能風險及決定常規交易範圍)。

4、決定移轉訂價調整

如果稅局自行篩選可比較對象即決定常規交易範圍，而Scorpius Distribution Ltd營業利潤率落於常規交易範圍外，則應決定以何者為調整之基準(中位數、平均數、或其他金額?)，雙方稅局應準備相關資料作為論證基礎。

(二)案例 2

1.背景說明

Suncigars Corp為一跨國集團，設立於Freedonia，負責製造雪茄，並行銷及銷售中東及亞洲地區。在Freedonia Suncigars Corp有一家競爭者。交易流程係由Suncigars Corp代採購原料予子公司Suncigars Production Co(設立於拉丁美洲國家San Barnadinos)，由Suncigars Production Co製造雪茄(全功能製造商)。

生產高品質的雪茄關鍵在於外葉的品質，雖外葉成本僅占總生產成本一小部分(外葉成本\$0.01、總生產成本\$0.15)。

2011年底Suncigars Corp以每千斤\$7向競爭者採購。該競爭者的關係企業使用位於Selva Verde(拉丁美洲國家)的機器設備生產外葉，其產能不僅提供給該競爭者，並同時銷售給其他人(例如Suncigars Corp)。

2012年Suncigars Corp設立100%子公司Suncigar Leaf Co(位於Sylvania)，負責生產Suncigars Corp所需外葉，惟原料係由Suncigars Corp提供。Suncigars Corp購置新機器設備\$1,000萬，其耐用年限為20年，並由Suncigars Corp員工至Sylvania當地負責生產及品質管理。Suncigar Leaf Co生產外葉的品質及數量，均與競爭者相當。2012年Suncigars Corp以每千斤7元向Suncigar Leaf Co購進外葉，該價格係參考2011年自競爭者購買的價格決定(即可比較價格法)。

2.Freedomia稅局立場

2014年Freedomia稅局查核2012年Suncigars Corp時，檢視Suncigar Leaf Co 2012年財務資料如下：

Suncigar Leaf Co 2012 年財務資料		
銷貨收入	\$3,500,000	(500,000,000 斤外葉)
製造成本	- 1,750,000	(不含上述機器設備成本或管理員工薪資)
管理費用	- 50,000	
利潤	\$1,700,000	利潤率為 48.57%

Freedomia稅局認定該受控交易價格不符合常規，認為移轉訂價應以成本加價法或成本及費用淨利率法為最適方法，而非採可比較價格法。因此，稅局重新以成本加價法計算Suncigar Leaf Co財務資料如下，並調整外葉成本為每千斤\$3.85，故藉此調高Suncigars Corp利潤\$1,575,000(= 1,700,000 - 125,000)，並加計利息及5%罰鍰。

稅局調整後 Suncigar Leaf Co 2012 年財務資料		
生產成本	\$1,750,000	(不含機器設備成本或管理員工薪資)
10%加成	+ 175,000	
銷貨收入	\$1,925,000	
生產成本	- 1,750,000	
管理費用	- 50,000	
利潤	\$125,000	調整後利潤率為 6.9%

3.公司的行動

嗣母公司建議子公司Suncigar Leaf Co向其Sylvania稅局申請相對應調整，依Freedomia及Sylvania租稅協定包含關係企業及相互協議程序規定。

4.Sylvania稅局立場

根據Sylvania稅局分析，Suncigar Leaf Co是該區域唯一生產雪茄外葉者，而一般獨立企業生產香菸之利潤率為13%，獨立企業生產菸草之利潤率為16%。

5.上述案例，各授權主管機關(簡稱CA)應就下列爭點作事前資料準備，並作成MAP立場，以利雙方CA之MAP進行：

(1)子公司Suncigar Leaf Co保留48.57%利潤率是否合理。

A.母公司Suncigars Corp為子公司購置新機器設備\$1,000萬及代採購原料供生產外葉，並由母公司員工至Sylvania當地提供生產及品質管理服務，該等有形資產交易及服務提供均未取得合理補償。

B.子公司僅執行製造功能，卻保留 48.57%利潤率似不合理。

(2)Freedonia稅局認為應以成本加價法為最適方法，並以 10%加成率作計算

A. Freedonia稅局之理論依據為何。

B.Sylvania稅局說明，一般獨立企業生產香菸之利潤率為 13%，獨立企業生產菸草之利潤率為 16%，主張加成率應高於 10%。惟子公司生產外葉與香菸或菸草產品品項不同，是否可作為可比較對象？又子公司生產外葉所執行功能及承擔風險，是否與該可比較對象相同，尚待進一步查明。

八、稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫 8~10、13 及 14 之介紹

(一) BEPS 行動計畫 8-10「無形資產之移轉訂價」

1.BEPS行動計畫 8-10，係修改OECD「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則 (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)」之內容，修改部分說明如下：

(1)(第 1 章)描述實際交易及風險、辨認正確交易的描述(包含市場特性、工作團隊、集團綜效)。

(2)(第 2 章)大宗商品訂價，包含利潤分割法。

(3)(第 5 章)移轉訂價文據，包含國別報告(CbCR)。

(4)(第 6 章)無形資產，包含難以評估無形資產(HTVI)。

(5)(第 7 章)低附加價值服務。

(6)(第 8 章)成本貢獻協議(CCA)、金融交易、歸屬常設機構利潤。

2.(第 1 章)描述實際交易

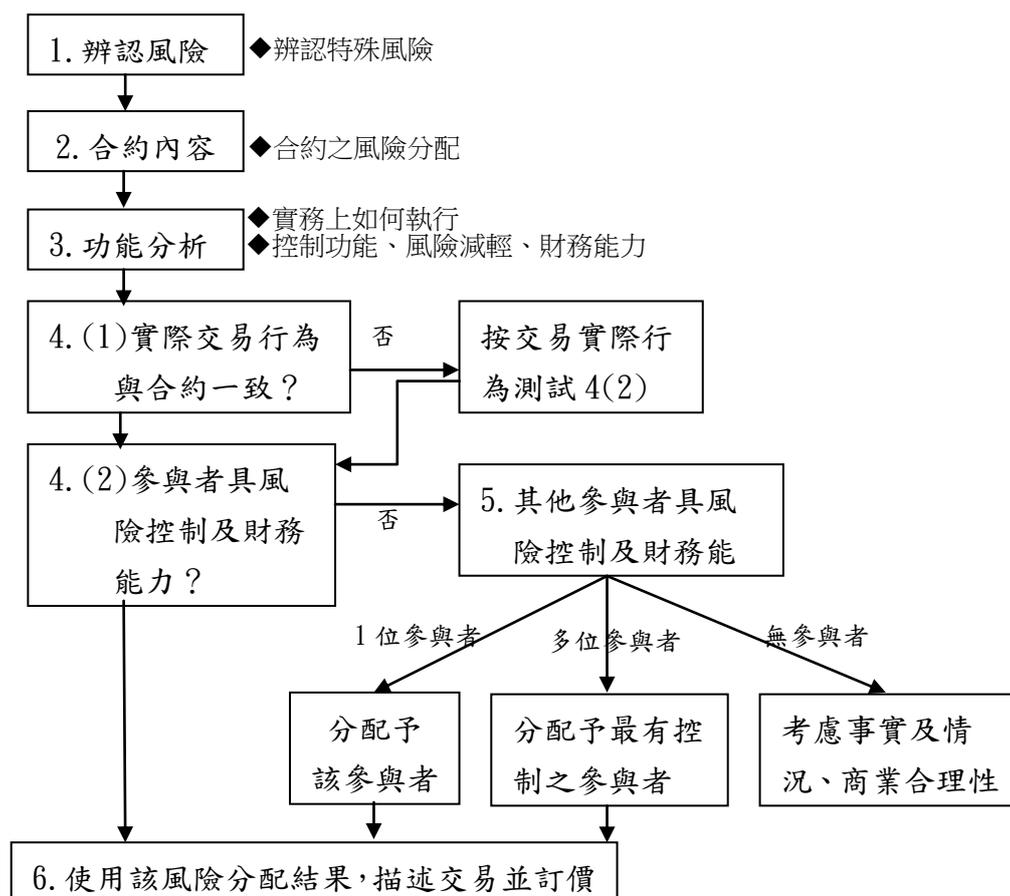
(1)就關係企業間實際交易詳細描述。

(2)比較受控交易之條件和其他經濟攸關特徵。

(3)經濟攸關特徵包含：合約條件，執行功能、承擔風險及資產使用，產品或服務的特徵(例如不同產品)，經濟情況(例如不同市場)，商業策略。

3.(第 1 章)描述風險

(1)應按下列流程圖分析風險



(2)風險分配時，即使參與者未承擔風險，仍應補償其貢獻價值(例如，具風險控制功能、潛在風險)。

(3)新增風險控制概念，即作決策或執行決策的能力(例如，接受、資遣、減少風險承擔機會)。

(4)執行減輕風險功能或委外，即設定目標、雇用、解雇執行減輕風險功能之團隊等。

(5)財務能力，包含權益及向關係企業融資能力。

4.(第 1 章)辨認正確交易之描述

經檢視合約後，在可比較情況下，倘該受控交易與一家具商業合理性之獨立企業可能會採取之行為不同，且規避擇定可接受之價格(包含考量其他實際可獲取的選擇)時，應否定該交易。

5.(第 2 章)大宗商品定價

(1)使用非關係人之報價，作為實體商品之訂價。

(2)可比較價格法為最適方法，而非關係人之報價可作為可比較價格。

(3)未來在可比較差異調整時，將增訂相關指導原則。

6.(第 6 章)無形資產

- (1)增訂無形資產所執行功能，包含開發(Development)、改良(Enhancement)、維持(Maintenance)、保護(Protection)、利用(Exploitation)。
- (2)不能僅以具無形資產法定所有權，作為利潤分配依據。
- (3)有關財務風險部分，須檢視該出資者是否執行控制風險之能力。當無形資產開發風險愈高，財務風險愈高，出資者通常會有控制該計畫之開發及結果的能力。如出資者僅承擔財務風險，則僅可獲得調整風險後之報酬；如出資者無控制財務風險，則僅可獲得無風險報酬。
- (4)難以評價無形資產(HTVI)：指沒有可比較對象存在，財務計畫或其他評價假設高度不確定。倘納稅義務人不能證明其基於完整分析後決定之價格，則稅局允許以事後結果作為事前訂價之證明。

7.(第 7 章)低附加價值服務：係對特定集團內低附加價值服務提供一個簡化的方法，採一致性分攤因子、有限的利潤加成、簡化利潤測試、輔以特殊報告之要求強化資訊透明。亦可兼採門檻設計。

8.(第 8 章)成本貢獻協議(CCA)

- (1)CCA參與者應有獲取合理預期利益，且須執行控制、承擔風險及具財務能力。
- (2)針對CCA之交易，其交易描述、功能風險分析架構和訂價方法，與原有移轉訂價方法相同(包含HTVI之評價)。
- (3)CCA之貢獻分配，應以事前價值之時價衡量CCA之貢獻，而非以成本衡量。除非以成本衡量CCA之貢獻較具可行性，但應須包含機會成本。

(二)BEPS 行動計畫 13「移轉訂價文據」

1.BEPS行動計畫 13 將移轉訂價文據納入 3 層架構(全球檔案、當地國檔案、國別報告)

- (1)全球檔案(Master file)：包含跨國集團的背景資訊。
- (2)當地國檔案(Local file)：針對當地納稅義務人重大交易，進行移轉訂價測試。
- (3)國別報告(Country-by-Country report)：包含特定資訊(例如：集團全球利潤分配及已支付所得稅)、跨國集團經濟活動地區之特定指標。

2.納入 3 層架構之效益，將提供目標性及攸關性資訊予稽徵機關，將要求納稅

義務人清楚說明其集團內一致性移轉訂價立場。國別報告針對跨國集團經濟活動及利潤分配情形，提供較高透明度之資訊。

3.國別報告之執行

- (1)時程：要求跨國企業自 2016.1.1 起提供國別報告。
- (2)適用範圍：所有跨國集團均應填具國別報告，惟跨國集團合併收入低於 7.5 億歐元者，豁免適用。預計於 2020 年重新檢視門檻金額。
- (3)使用國別報告的條件：保密性、一致性及適當的使用。

4.國別報告之填報機制

- (1)全球檔案及當地國檔案：由當地企業填報，立法時併同考量資訊的保密性和一致性使用。
- (2)國別報告：
 - A.由最終母公司填報，再透過各國間自動資訊交換機制(例如：多邊租稅協定、雙邊租稅協定、TIEAs)交換國別報告。
 - B.但有下列情形時其申報義務則應由集團子公司在當地申報：
 - a.跨國企業集團之最終母公司於其為稅務居住者之租稅管轄區，無申報國別報告之義務。
 - b.在申報國別報告之期限前，最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區已簽屬某一有效的國際協定，但尚未簽訂具資訊交換的主管機關協議。
 - c.其最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區有制度性失靈 (Systemic Failure)情形，無法提供國別報告。
 - d.在特定情況下，跨國集團可擇定代理企業，為最終母公司填報。

(三)BEPS 行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」

為防止BEPS新規則於解釋及應用上可能衍生之不確定因素，本項行動計畫目的在於提升解決爭議之相互協議程序(MAP)效率，為BEPS相關工作之重要環節。納入本項行動計畫方能彰顯BEPS之全面性及整體性，計畫主要內容為提供最低標準 (minimum standard)、最佳實務 (best practice)、監督機制(monitoring mechanism)。另外，各國應納入具仲裁機制條文以達改善相互協議程序效用與效能之目的。

1.最低標準

- (1)各國應確保合理善意履行MAP相關義務以及時解決爭議。具體措施如下：
- A.各國應將稅約範本第 25 條第 1 至 3 項納入協定，且應具體提供納稅義務人移轉訂價案件申請MAP管道，並履行相互協議所達成之協議(例如重新核定稅額)
 - B.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，納稅義務人於首次接獲不符合協定規定之課稅通知起 3 年內提出申請。
 - C.各國應承諾及時解決MAP相關案件：平均於 24 個月內解決案件。
 - D.各國應加入OECD稅務行政相互協議程序論壇-MAP論壇(Forum of Tax Administrative MAP Forum，以下簡稱 FTA MAP Forum)，俾利增進各國主管機關之關係，以通力合作提升MAP效率。
 - E.各國應依照FTA MAP Forum發展之報告架構，及時完整提報MAP統計資料。
 - F.各國應承諾允許其他FTA MAP Forum會員國評估其最低標準遵循情形。
 - G.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。
- (2)各國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
- A.各國應制訂相關MAP申請及適用程序、規則及指引，並採行適當方法確保上述MAP資訊易於民眾取得及理解。
 - B.各國應於公開平台公布其MAP相關概況資訊，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將協同制訂MAP資訊概況範本。
 - C.各國應確保負責MAP之人員經充分授權，可獨立依據租稅協定條文解決MAP案件，不受稅務稽徵人員指揮，或國家未來協定政策修訂影響。
 - D.各國不應以核定稅額或稅款收入作為評量承辦MAP人員績效指標；建議以解決MAP案件量、達成決議之一致性，或解決MAP案件時效等為績效衡量指標。
 - E.各國應確保提供處理MAP案件部門足夠資源，包括經費、人員及訓練

等。

F.各國應於其MAP指引中敘明稅務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。惟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，並且應公開該程序，及於相關指引中公開發明說明該程序對MAP之影響。

G.已簽訂雙邊預先訂價協議案件，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)，該雙邊預先訂價協議應准其追溯(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。

(3)凡符合OECD協定範本第 25 條第 1 項規定條件者可申請MAP

A.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）。

B.各國公布之MAP指引應清楚列明納稅義務人應提交之資訊及文件。於納稅義務人提出申請後，各國不應以資料不足拒絕其申請。

C.各國協定應納入稅約範本第 25 條第 2 項第 2 段文字「達成之協議應予執行，不受締約國國內法之任何時間限制」，對於無法將上述規定納入協定之國家，應採用替代條款，改以限制締約國依第 9 條第 1 項「移轉訂價調整」或第 7 條第 2 項「常設機構之利潤歸屬」進行調整之期限，以避免重複課稅情形。

2.最佳實務

(1)確保全面且善意地履行與相互協議程序相關之協定義務，並及時解決案件。各國應將稅約範本第 9 條第 2 項納入租稅協定條文。

(2)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。

- (3)各國參與國際租稅查審人員應具備全球意識，並善用FTA MAP Forum所製作的「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。
- (4)各國應實施雙邊預先訂價協議，以降低雙重課稅之可能性，並減少移轉訂價爭議。
- (5)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涉及多年且同質性爭議案件之MAP決議。
- (6)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。
- (7)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。
- (8)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。
- (9)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。
- (10)各國之MAP指引，應當提供與相互協議程序中利息和罰鍰相關規定。
- (11)各國之MAP指引中應提供關於多邊MAP或多邊APA之指導意見。

3.建立監督機制以檢驗各國實際執行情形

- (1)所有OECD與G20 成員國，以及承諾履行最低標準之國家都應接受評估檢驗，評估項目包括法律架構、MAP指引及實際執行狀況。
- (2)評估報告將指出受檢國家優點、待改進處及改進建議。
- (3)監控程序的主要文件係由FTA MAP Forum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，為監控程序提供明確指南，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。

4.承諾採行具強制約束力之仲裁機制

許多國家同意仲裁為確保以MAP解決租稅協定爭議最佳方式，惟並非所有OECD及G20 成員國皆同意此觀點。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。

肆、心得與建議

一、心得

(一) 透過各國代表實務經驗交換獲取許多寶貴政策規劃參考意見

本次OECD會議討論主題為「移轉訂價爭議解決及避免(相互協議程序及預先訂價協議)」，主講人說明有關相互協議程序、仲裁及預先訂價協議內容，並簡單介紹各國預先訂價協議最新進展及各國辦理相互協議程序之案件量及辦理時間。另外，講座亦針對OECD行動計畫 8 至 10「無形資產之移轉訂價」、行動計畫 13「移轉訂價文據」及行動計畫 14「爭端解決機制」等概念及OECD最新進展補充說明。各主講人並分享英國、澳洲及日本稅務機關於實務上面臨跨國企業租稅規劃之查核經驗及該國政府運用BEPS行動計畫於打擊國際租稅規避之經驗，提供與會各國代表參考。

OECD講座為提高各國代表參與感，除於課程中程詢問各國代表問題，或請其介紹其所屬國家情形外，也藉由每次議題結束的分組討論及報告，使各國代表能從中瞭解BEPS行動計畫內容，俾供各國代表未來政策規劃及實際查核的參考。

(二) OECD/G20 BPES 計畫已成為國際租稅政策趨勢

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 2015 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，是國際上共同在租稅領域合作的開創歷程。

BEPS行動計畫成果，係由 44 個國家提出，包括所有OECD會員國、OECD 盟國及G20 國家在一致基礎上達成共識，同時廣泛徵詢開發中國家、企業、非營利組織及其他關係人之意見，由於廣納多方建議，BEPS行動計畫在國際間接受度提高，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，將成為各國在租稅政策上之重要參考。

二、建議

(一) 持續關注 OECD 發布 BEPS 行動計畫最新內容，適時檢討修正我國現行

稅法規定

OECD以往研議國際租稅議題，主要著眼於已開發國家觀點，而本次BEPS行動計畫報告係由 44 個國家，包括所有OECD會員國、OECD盟國及G20 國家在一致基礎上達成共識，並廣泛徵詢開發中國家、企業、非營利組織及其他關係人意見，納入多方意見，未來BEPS行動計畫在國際間接受度將提高，影響層面也更廣泛，包括現有國際租稅規範，如OECD稅約範本、OECD之移轉訂價原則將有所修正，許多國家亦將參考BEPS行動計畫建議，修正其國內稅法。目前本部賦稅署已就電子商務課稅、受控外國企業制度、移轉訂價相關文據等計畫進行研析，另本部國際財政司亦就BEPS行動計畫中與租稅協定相關議題進行研議。積極檢討我國現行稅法規範不足之處，填補租稅漏洞，避免稅基流失。

(二)參考國際新標準訂定適合我國相互協議程序作業規範

因應我國租稅協定網絡逐年擴展，目前已生效租稅協定 32 國，未來適用相互協議案件預期亦將日益增加，加以 BEPS 行動計畫逐步落實，各國勢將面臨範圍及類型更為複雜之租稅協定適用爭議。鑑於相互協議程序為解決爭議有效方法，為利納稅義務人申請適用，主管機關宜參考最新國際標準，衡酌我國與締約國法令與實務流程，訂定合宜之相互協議程序作業規定，提供稽徵機關及納稅義務人遵循，落實租稅協定效益。

(三)廣續參與國際研討會，汲取新知增進交流

透過相互協議解決爭議或雙邊預先訂價協議，均屬跨境協商範疇，涉及締約雙方主管機關、稅捐機關及納稅義務人，允宜關注國際最新發展趨勢，並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。參與類似之國際研討會，除可掌握新知，並藉由與其他國家相同專業背景人員分享實務經驗，增進國際交流並建立相關人脈，有利日後蒐集各國法規及實務作法，我國宜持續派員與會，提升我國國際租稅承辦人員專業職能。

伍、附件一 會議相關資料