

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心 移轉訂價爭端解決及迴避研討會報告

服務機關： 財政部賦稅署
 財政部中區國稅局
姓名職稱： 林育安 專員
 王齡懋 科員
 何慧中 課長
派赴國家： 韓國 濟州島
出國期間： 106 年 12 月 3 日至 10 日
報告日期： 107 年 3 月 5 日

摘 要

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）與 OECD 韓國政策中心（OECD Korea Policy Centre）每年於韓國首爾及濟州島舉辦國際租稅研討會，主要邀集亞洲地區之 OECD 會員國及非會員國稅務機關代表參與，由 OECD 指派專家，探討租稅協定、國際租稅規避、移轉訂價及預先訂價協議等重要稅務議題，並與與會代表彼此交換經驗，供各國擬訂政策與實務參考，共同為改善租稅環境而努力。

106 年 12 月 4 日至 12 月 9 日於韓國濟州島舉辦之「移轉訂價爭端解決及迴避研討會（Transfer Pricing Workshop on Dispute Resolution and Avoidance）」，此次研討會共有 3 位專家擔任講座，分別為日本籍 Mr. Takahiro Hitakatsu、Mr. Masato Yamamoto 及澳洲籍 Mr. Anthony Mihalopoulos。研討會討論議題包括爭端解決機制之介紹、相互協議、稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫 13 及 14 介紹與案例研討，透過講座授課、參與代表分組討論案例並輪流將各組討論結果分享予其他與會代表之方式，增進各與會代表間實質交流並加深對研討會議題之瞭解。

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心移轉訂價爭端解決及迴避研討會報告

目次

| | |
|-----------------------------------|----|
| 壹、會議目的 | 1 |
| 貳、與會人員及研討會經過 | 2 |
| 參、研討會內容摘錄 | 3 |
| 一、移轉訂價調整及雙重課稅 | 3 |
| 二、單邊爭端解決機制 | 5 |
| 三、雙邊爭端解決機制 | 7 |
| 四、仲裁 | 9 |
| 五、預先訂價協議 | 11 |
| 六、實施相互協議程序之預先訂價協議 | 14 |
| 七、 BEPS 行動計畫 14：爭端解決 | 22 |
| 八、日本及澳洲之爭端解決相關發展 | 31 |
| 九、 BEPS 行動計畫 13：國別報告 | 36 |
| 十、日本及澳洲之國別報告經驗分享 | 42 |
| 十一、個案討論 | 43 |
| 肆、心得及建議 | 51 |
| 一、心得 | 51 |
| 二、建議 | 51 |

壹、會議目的

經濟合作暨發展組織（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、維持金融穩定以及幫助開發中及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，聚集超過 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 韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre)致力於舉辦各議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅捐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之機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

韓國政策中心於 2017 年舉辦數場研討會，討論議題包括「租稅政策分析與稅收統計」、「稅基侵蝕及利潤移轉計畫行動計畫之最低標準」、「國際租稅規避及稅基侵蝕及利潤移轉因應措施」、「大型企業稅務管理最新發展」、「進階租稅協定」及「移轉訂價之爭端解決及迴避」等，內容相當充實豐富。財政部多年來均選擇適合議題固定派員參與研討會，旨在與世界各國稅務代表和稅務專家們交換實務心得與意見，期盼透過這個難得交流機會，互相討論切磋，使得本國租稅制度更加完善、健全和進步。本次奉派參加於 2017 年 12 月 4 日至 9 日於韓國濟洲島舉行之「移轉訂價爭端解決及迴避」研討會，內容包括爭端解決機制之介紹、相互協議、稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS）行動計畫 13 及 14 介紹及案例研討，透過講座授課及個案研討，以增進稅務人員對主題之瞭解，有助未來執行相同政策。

貳、與會人員及研討會經過

本研討會於 2017 年 12 月 4 日至 12 月 9 日於韓國濟洲島舉行，主要討論議題包括：

- 一、移轉訂價調整及雙重課稅。
- 二、爭端解決機制介紹。
- 三、雙邊爭端解決機制（相互協議程序）。
- 四、仲裁介紹。
- 五、預先訂價協議介紹。
- 六、雙邊預先訂價協議介紹。
- 七、BEPS 行動計畫 14
- 八、BEPS 行動計畫 13

本次與會人員包括孟加拉 (Bangladesh) 3 名、不丹 (Bhutan) 2 名、柬埔寨 (Cambodia) 4 名、迦納 (Ghana) 3 名、香港 (Hong Kong) 1 名、印尼 (Indonesia) 2 名、韓國 (Korea) 2 名、巴基斯坦 (Pakistan) 2 名、中國大陸 1 名、坦尚尼亞 (Tanzania) 2 名、越南 (Vietnam) 2 名及我國 3 名，共計 12 個國家或地區，27 位代表與會。

本研討會共有 3 位專家擔任講座，包括日本籍 Mr. Takahiro Hitakatsu（兼任研討會主持人 Event Leader）、澳洲籍 Mr. Anthony Mihalopoulos 及日本籍 Mr. Masato Yamamoto。研討會討論議題涵蓋 BEPS 行動計畫概述及最新發展與案例研討。研討會課程安排方式係由 3 位講座分別負責授課主題，其各就負責之範圍以簡報進行說明，並將與會人員分組進行案例研討，由各小組成員分享彼此實務經驗及研討會上之訊息，充分討論並交換意見後，做出分組結論輪流發表結果，再由主持人綜合討論。透過個案之實例分析及小組討論，與會代表除可提升查核專業知識外，並可與其他國家代表交換工作心得及平日工作所面臨之困境，進而建立良好情誼，增進實質交流。

叁、研討會內容摘錄

一、移轉訂價調整及雙重課稅

隨著全球化之趨勢，跨國企業基於比較利益（Comparative Advantage），將營業活動（如研發、製造、行銷及物流）分由集團成員執行，移轉訂價即指集團成員間就該等活動中資產移轉或使用及服務提供之交易結果，影響此一結果之因素眾多，如操縱利潤、採取特定商業策略、追求全球利潤最大化、內部資源有效分配或外匯或價格管制等。

倘集團內交易價格訂定係為租稅規避，造成申報結果未能反映經濟實質，此時稅捐稽徵機關將依常規交易原則予以調整，而此調整可能會造成雙重課稅（double taxation），雙重課稅係指對同一課稅主體或同一所得在不同課稅主體間課徵兩次以上稅負。雙重課稅可分為經濟上雙重課稅（economic double taxation）及法律上雙重課稅（juridical double taxation），主講人於研討會中以移轉訂價調整案例輔以說明兩種雙重課稅情形。

(一)經濟上雙重課稅

經濟上雙重課稅係指稅捐稽徵機關對參與交易之納稅人就同一事項重複課稅，案例說明如下：

A國A製造商與B國B配銷商為關係企業，A製造商製造成本為 100 元，以 300 元銷售予B配銷商，B配銷商以 300 元銷售予獨立企業，以集團角度觀之，總利潤為 200 元（A製造商利潤 200 元+B配銷商利潤 0 元），全數由A國課稅，損益計算及稅負如下表：

| | A 製造商 | B 配銷商 | 集團 |
|---------------------|-------|-------|-----|
| 銷售價格 | 300 | 300 | 300 |
| 成本 | 100 | 300 | 100 |
| 利潤 | 200 | 0 | 200 |
| 稅負(A 國 25%;B 國 30%) | 50 | 0 | 50 |

因 B 配銷商有執行配銷功能而無獲取利潤，經 B 國稅捐稽徵機關核定調整 B 配銷商進貨價格為 250 元，調增 B 配銷商利潤，則集團應稅利潤 250

元（A 製造商利潤 200 元 + B 配銷商利潤 50 元），其中 50 元（250-200）構成經濟上雙重課稅，雙重課稅之稅額為 15 元(如表 1)。假設 A 國稅捐稽徵機關認同 B 國調整 B 配銷商之進貨價格，同意對 A 製造商進行相對應調整，即調降 A 製造商之銷售價格為 250 元，則集團應稅利潤為 200 元，即可消除雙重課稅(如表 2)。

表 1

| | A 製造商 | B 配銷商 | 集團 |
|---------------------|-------|-------|-----|
| 銷售價格 | 300 | 300 | 300 |
| 成本 | 100 | 250 | 100 |
| 利潤 | 200 | 50 | 250 |
| 稅負(A 國 25%;B 國 30%) | 50 | 15 | 65 |

表 2

| | A 製造商 | B 配銷商 | 集團 |
|---------------------|-------|-------|------|
| 銷售價格 | 250 | 300 | 300 |
| 成本 | 100 | 250 | 100 |
| 利潤 | 150 | 50 | 200 |
| 稅負(A 國 25%;B 國 30%) | 37.5 | 15 | 52.5 |

(二)法律上雙重課稅

法律上雙重課稅，係指同一納稅義務人在不同國家就相同所得重複課稅，係因為不同國家稅法對同一納稅義務人採取不同課稅原則所產生，舉例說明如下：

A 公司是 A 國居住者公司，於 B 國設有 B 分公司，A 公司製造產品並提供予 B 分公司，由 B 分公司銷售予 B 國之非關係企業。B 國就歸屬於 B 分公司之利潤課稅；A 國就 A 公司之全球所得課稅，包含 B 分公司之所得，A 公司國外所得已依當地國法規繳納之稅額，可自應納稅額中扣抵。

A 公司製造成本為 1,000 元，移轉產品予 B 分公司之價格為 1,500 元，B 分公司以 1,600 元銷售予 B 國之非關係企業，B 分公司之利潤為 100 元，B 國之稅率為 25%，故 B 分公司應納稅額為 25 元。A 公司應將 B 公司利潤合併課稅，即全球所得為 600 元(售價 1,600 元-成本 1,000 元)，B 分公司已繳稅額 25 元可扣抵 A 公司之應納稅額(如表 3)。

B 國稅捐稽徵機關對 B 分公司進行移轉訂價查核，將 B 分公司之進貨價格調減 200 元，B 分公司利潤亦增加 200 元，因 A 國僅准許 A 公司於海外利潤 100 元之已納稅額 25 元扣抵 A 公司應納稅額，故產生法律上雙重課稅(如表 4)，為解決雙重課稅，A 國宜提供額外之稅額扣抵、B 國撤回移轉訂價調整或兼採兩者適當調整。

表 3

| | A 公司 | B 分公司 |
|----------------------------|------|-------|
| 收入 | 1600 | 1600 |
| 成本 | 1000 | 1500 |
| 利潤 | 600 | 100 |
| 應納稅額 (A 國與 B 國稅率皆為 25%) | 150 | 25 |
| 國外稅額扣抵 | 25 | |
| 稅負 | 125 | 25 |
| 整體稅負 | 150 | |

表 4

| | A 公司 | B 分公司 |
|----------------------------|------|-------|
| 收入 | 1600 | 1600 |
| 成本 | 1000 | 1300 |
| 利潤 | 600 | 300 |
| 應納稅額 (A 國與 B 國稅率皆為 25%) | 150 | 75 |
| 國外稅額扣抵 | 25 | |
| 稅負 | 125 | 75 |
| 整體稅負 | 200 | |

二、單邊爭端解決機制

(一)國際租稅爭議

在國際租稅爭議案件中，常見大型跨國企業移轉訂價案件之爭議，對於國際貿易及投資比重較大之國家，其發生租稅爭議較為頻繁。國際租稅爭議案件量不斷增加、日趨複雜，因雙重課稅會阻礙跨境貿易及投資，且扭曲經濟配置，為各國政府及跨國企業重視之議題。

(二)移轉訂價爭議之起源

OECD曾表示「移轉訂價並非一門精密科學，需要倚靠良好之判斷」，抑或將移轉訂價視為一門藝術，隨著對交易性質或可比較對象之認定不同，徵納雙方對於交易價格亦會發生歧見，此為移轉訂價爭議之起源。

(三) 爭端解決之方式

對於租稅爭議案件，納稅義務人可採下列 3 種選擇：

- 1、國內訴願（domestic administrative appeals）
- 2、國內行政訴訟（domestic juridical appeals, litigation at court）
- 3、相互協議程序或仲裁（mutual agreement procedure or arbitration）

納稅義務人依國內法規進行訴願及行政訴訟，仍可依租稅協定進行相互協議程序或仲裁處理雙重課稅情形，爭端解決工具列示如圖 1：

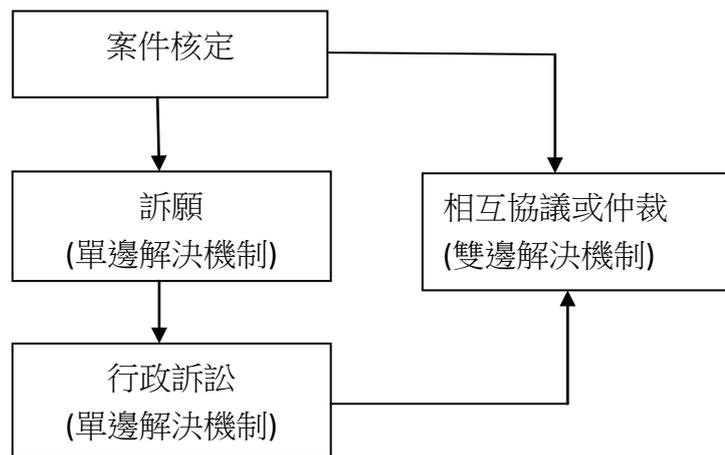


圖 1 爭端解決工具

納稅義務人若採單邊解決機制循國內行政救濟（訴願及行政訴訟）處理租稅爭議，通常需進行冗長之程序並負擔訴訟成本及律師公費，且行政救濟之結果充滿不確定性，未必能減少雙重課稅，故納稅義務人可採雙邊爭端解決機制（相互協議或仲裁）、預先訂價協議（以雙邊預先訂價協議優先）及其他爭端解決機制。

(四)「有效相互協議程序手冊(Manual on Effective Mutual Agreement Procedures)」

對於單邊爭端解進機制之建議

為有效進行相互協議程序，OECD發布「有效相互協議程序手冊」，依該手冊最佳實務第 19 則建議，在處理爭議案件時，不可免除相互協議程序之

適用，因為納稅義務人可能未意識到雙重課稅之情形，其他租稅管轄區之調整亦會使案件趨於複雜，且各國主管機關間應基於合作精神及互惠原則進行案件審查，故在稅務和解（audit settlements）及單邊預先訂價協議時，徵納雙方應容許未來其他領域國家參與（即相互協議程序）。

三、雙邊爭端解決機制

(一)相對應調整（corresponding adjustment）

依據 OECD 稅約範本(Model Tax Convention on Income and on Capital)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定之相同條件而歸屬於該一方締約國企業，且他方締約國認為其調整合理時，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。

上開相對應調整之目的在於消除雙重課稅，相對應調整僅於認同他方締約國所調整之金額可反映交易在常規交易原則下情況。相對應調整方式，若係法律上雙重課稅，可給予稅額扣抵（tax credit）；若係經濟上雙重課稅，可調整關係企業利潤。但有些國家因國內法定有期間限制，超過期限即無法進行相對應調整。

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 11 節說明，當租稅協定未納入類似第 9 條第 2 項相對應調整規定，則締約國依第 9 條第 1 項關係企業課稅規定，將造成經濟上雙重課稅，而此即有未符合租稅協定規定之情事，可適用第 25 條相互協議程序。

(二)相互協議程序(mutual agreement procedure，以下簡稱 MAP)－OECD 稅約範本第 25 條

當稅捐稽徵機關之核課處分不符合租稅協定規定，納稅義務人可循國內法規定向法院提起行政訴訟，或循租稅協定規定，於核定通知起 3 年內向主管機關申請進行 MAP。

相互協議程序雖無特定程序，但多數國家皆訂有如何提起 MAP 之指引，OECD 亦發布「有效相互協議程序手冊」可供各國參考。實務上 MAP 主要處理之議題為移轉訂價、常設機構利潤歸屬、所得類別認定及租稅協定之解釋與適用。

MAP 主要分為二個階段，第一階段涉及納稅義務人及其居住地國主管機關，由納稅義務人向主管機關提出申請，主管機關受理後將審核納稅義務人之主張是否合理（justified），若經主管機關判斷，該案件稅務核定結果不符合租稅協定之原因歸責於該國，尚可單方解決，則無須進入第二階段；倘第一階段無法解決爭議，則會進入第二階段。

第二階段涉及租稅協定雙方締約國主管機關解決爭議，進入此階段後，由居住地國主管機關向他方主管機關接洽並啟動諮商。主管機關會提供有關案件事實及法令適用說明予他方主管機關，雙方透過數次立場聲明書（position paper）往來進行溝通，但有時書面文件溝通並無法有效解決重大爭議，必要時舉行會議進行討論。在諮商過程中，納稅義務人不參與諮商，由主管機關即時轉達諮商過程之內容。若納稅義務人不同意 MAP 內容，即中止 MAP，但為了消除雙重課稅，多數納稅義務人會接受 MAP 結果。依 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項規定，MAP 達成協議應予執行，且不受國內法任何期間規定。

(三)MAP 及國內救濟之關係

1.國內行政救濟與相互協議之競合

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 7 節，第 25 條第 1 項 MAP 並未剝奪納稅義務人於國內提起行政救濟之權利，納稅義務人可同時提起行政救濟及 MAP。

依 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項規定，納稅義務人應於發生不符合租稅協定規定課稅 3 年內申請適用 MAP，惟此 3 年不因納稅義務人提起國內行政救濟而中止計算期間，爰納稅義務人需擇定提起行政救濟、MAP 或兩者同時提起。若採同時提起行政救濟及 MAP，則可能造成 MAP 資源使用無效率，在此情形下，可採兩種作法：a)雙方主管機關於國內行政救濟最

終判決確定後始進行 MAP；b)納稅義務人撤回行政訴訟後，雙方主管機關始進行諮商並完成協議。部分國家於國內行政救濟期間會中止前開 MAP 申請時限之計算，納稅義務人可先透過行政救濟達成訴求，若不滿意再透過 MAP。但最佳方式仍以 MAP 進行爭端解決機制之起點，可從雙方面（所得來源國及居住地國）有效解決納稅義務人之爭議。

2.國內行政救濟期間，MAP 之執行

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 45 節，為避免 MAP 之執行與國內行政救濟之結果不一致，當納稅義務人接受 MAP 之結論並撤回國內行政救濟時，主管機關始執行 MAP。

3.相互協議期間，法院判決確定

依 OECD 稅約範本第 25 條註釋第 35 節，部分國家允許相互協議之結果與法院判決結果不同；部分國家受限於法院判決拘束，但主管機關仍可將案情提交他方主管機關，請其採取措施以避免雙重課稅。

四、仲裁

(一)仲裁之簡介

仲裁程序係爭端解決之補充機制，依 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項內容，納稅義務人對於遭受不符租稅協定規定之課稅待遇時，可依第 25 條第 1 項規定向主管機關提出申訴，締約雙方主管機關進行相互協議於 2 年內無法達成共識(自納稅義務人提交充足資訊予主管機關起算)，納稅義務人可主張提交仲裁以解決爭議，除非納稅義務人不接受仲裁結果，否則仲裁決定將拘束雙方締約國，而且不受各該國國內法之期間限制。但若該未解決案件已於國內提起行政救濟，則不應交付仲裁。仲裁重要議題分述如下：

1.仲裁範圍：

除非協定另有其他限制，仲裁應包括 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項所有未解決之議題。如果仲裁之訴求不符合租稅協定規定，雙方締約國可能不會同意。另仲裁內容應為已發生之課稅行為（如已繳稅、已核定）。

2.與國內行政救濟之關係：

除非雙方締約國同意，否則爭議案件經國內法院判決確定者，不得交付仲裁。另仲裁機制並未要求納稅義務人放棄國內行政救濟。

3. 仲裁決定之拘束力：

一旦納稅義務人同意仲裁結果，兩邊政府應即受仲裁決定約束，並由國內法院依仲裁結果執行。

4. 仲裁者 (arbitrator) 之擇定

各主管機關自行擇定一位仲裁者，雙方再共同擇定第三位中立之仲裁者。倘雙方無法合意擇定第三位中立之仲裁者，由 OECD 租稅政策管理中心 (Center for Tax Policy and Administration) 主任指定。

5. 程序

證據法則由仲裁者合意決定，納稅義務人可以書面或口頭簡報方式參與仲裁，法律原則包含租稅協定、國內法規定、維也納條約法公約 (Vienna Convention on the Law of Treaties)、OECD 稅約範本註釋、移轉訂價指導原則。合理仲裁期間為自指定最後 1 位仲裁者後 8 個月內作成仲裁決定。

(二) 仲裁條文之設計

OECD 稅約範本第 25 條註釋附錄提供仲裁範本，包括仲裁之請求、交付仲裁時間、審理範圍書 (Terms of Reference)、仲裁者之擇定、簡化之仲裁程序、仲裁者之資格及指定、資訊溝通及保密、程序及證據法規、納稅義務人之參與、行程安排、成本、適用原則、仲裁決定時限及執行等，設計仲裁條文時可參考運用。仲裁條款具有彈性，可透過 MAP 修訂實務上適用細節，無須修改條文；多數程序規定可針對個案於審理範圍書中訂定。

另講座提醒，仲裁是 MAP 之一部分，是一般 MAP 之延伸，而非屬無法完成 MAP 後另啟之程序，有助於加強相互協議之有效性。仲裁是由兩主管機關進行，只就有爭議部分進行仲裁，已達成共識部分無需進行仲裁，在仲裁決定之前，主管機關仍得隨時達成共識而完成 MAP，仲裁決定係透過相互協定程序執行。

五、預先訂價協議

(一)預先訂價協議介紹

- 1.預先訂價協議（Advance Pricing Agreement，以下簡稱 APA）係指納稅義務人與一個或多個稅捐機關就未來特定期間關係人交易之移轉訂價進行事前協議，協議內容涉及移轉訂價之方法、可比較對象之擇定、妥適之差異調整及對未來事件之重要假設。
- 2.APA 之適用範圍：關係企業移轉訂價問題（如 OECD 稅約範本第 9 條關係企業規定，經濟上雙重課稅）、常設機構營業利潤分配（如 OECD 稅約範本第 7 條營業利潤規定，涉及法律上雙重課稅）。
- 3.在特定交易上，移轉訂價最通常規方法發生可靠性及正確性疑義時，APA 可有效預防爭議。在移轉訂價查核後，若相同之交易在未來持續進行，可在相同的核定基礎上適用未來之交易，此時 APA 亦能減少稅捐稽徵機關之查核成本。
- 4.預先訂價之特性：
APA 涵括期間通常為 3 至 5 年，並可追溯適用(rollback)尚未核定之案件，如無重大改變，協議可以申請延長適用，申請延長適用之程序較為簡單；在 APA 適用期間，交易結果如符合協議約定，不會有移轉訂價調整或相關處罰之情形。

(二)APA 之法律基礎

- 1.單邊 APA 多於國內法及行政規定中規範，如我國單邊 APA 相關規範係訂於「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」。
- 2.雙邊或多邊 APA（以下簡稱 MAP APA）：
 - (1)OECD 稅約範本第 25 條（MAP）第 3 項規定，雙方締約國之主管機關應相互協議，致力解決有關租稅協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義，如租稅協定未提供消除雙重課稅措施，雙方主管機關得共同磋商解決該雙重課稅情形。MAP APA 即是在消除雙重課稅，故其法律基礎即源自 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項規定，即係在 MAP 下進行 APA。

(2)OECD 稅約範本第 26 條（資訊交換）第 1 項規定，雙方締約國於不違反租稅協定之範圍內，應相互交換所有可能有助於實施租稅協定之規定。MAP APA 係在落實租稅協定避免雙重課稅之精神，爰雙方主管機關可依 OECD 稅約範本第 26 條第 1 項規定將課稅資料提供予他方主管機關，俾利進行後續程序。

(3)主要國家之國內法或行政規則如下：

| | |
|----------|---|
| 美國 | Revenue Protocol 2008-31, published 21 May 2008 (Internal Revenue Bulletin 1133) |
| 加拿大 | Circular IC94-4R of 16 March 2001 |
| 澳洲 | ATO Taxation Ruling TR95/23 of 22 June 1995 |
| 英國 | Section 85 of UK Finance Act 1999; statement of practice 3/99 |
| 日本 | Commissioner's Directive on MAP of 25 June 2001 (Office of MAP 1-39) |
| 中國 大陸 | 國稅發 [2009] 2 號「關於印發《特別納稅調整實施辦法（試行）》的通知第六章（2009 年 1 月 8 日發布） |
| 德國 | Circular Letter of 5 October 2006 (see bzst.bund.de) |

(4)MAP APA 係由相關稅捐機關依權責受理，但行政機關並非一定進行 MAP APA。

(5)若國內法無 APA 之規定，當移轉訂價或常設機構利潤分配導致雙重課稅，可依 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項規定辦理；若無租稅協定或租稅協定規定不完備，部分國家會依 OECD 預先訂價協議指導準則（Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangement under the Mutual Agreement Procedure）第 7 條規定，使用授權予稅務機關首長（the heads of tax authorities）之行政權力進行 APA。

(6)個案函釋（private rulings）與預先訂價之差異

個案函釋通常係就特定交易之法律適用進行解釋，稽徵機關對於個案之事實尚無疑問；預先訂價則係處理多數交易之事實內容，稽徵機關會全面性地檢視交易事實，與個案函釋檢視法律適用不同。

(三)移轉訂價方法論（methodology）之處理

APA 結論並非直接決定價格，而係決定移轉訂價之方法論及各項相關因素，這些方法論及各項因素最終皆會影響價格，另為免於徵納雙方受到未來不確定因素之影響，APA 會建立重要假設，方法論即係在此重要假設基礎上發展，倘未來發展與重要假設有重大抵觸，則 APA 需重行協商。以下兩例即說明上開觀念：

1. 案例一：以下是就關係人借貸有不同之訂價方法

- (1) 未來 3 年資金借貸利率皆訂為 6%。
- (2) 以倫敦銀行同業拆款利率 (LIBOR) 加計一固定百分比。
- (3) 以倫敦銀行同業拆款利率 (LIBOR) 加計信用評等應加計之利率。

由上開案例可知 APA 之內容為未來資金交易，倘以現在利率訂定，恐無法反映未來市場及資金使用者之信用評等狀況，宜以一彈性合理之方式進行訂價。

2. 案例二：合約製造商以成本加價法進行訂價，僅在 APA 期間可取得適當可比較對象，才可採特定區間之成本加價率，但若未來該可比較對象於資料庫中除名，則重要假設發生變動，APA 需重新協商或終止。

(四) 單邊、雙邊或多邊 APA

本國稅捐稽徵機關與納稅義務人簽訂之單邊 APA 可能會影響其他課稅領域之納稅義務，故無論其他課稅領域是否願意進行雙邊 APA，本國主管機關應儘早告知其他課稅領域，另現行移轉訂價三層文據之集團主檔報告要求揭露適用 APA 情形，俾利受 APA 影響之課稅領域掌握資訊。

雙邊或多邊 APA 對於相關課稅領域之稅捐稽徵機關及納稅義務人較為公平，提供較高之確定性並減少雙重課稅之風險，OECD 及歐盟建議採雙邊或多邊 APA，亦有國家不允許採單邊 APA，如德國。但單邊 APA 在以下情況亦有功能：

1. 交易所涉及其他課稅領域無 APA 機制。
2. 交易涉及國家眾多而無法簽訂雙邊或多邊 APA。
3. 交易單純或進行交易主體為中小企業。

4.涉及稅額金額微小。

5.正在發展 APA 機制，可透過單邊 APA 案件累積經驗。

(五)APA 之優缺點

1.APA 之優點：

(1)對納稅義務人：增加交易規劃之可靠性、減少雙重課稅風險、減少未來移轉訂價查核時之成本、減少訴訟風險。

(2)對稅捐稽徵機關：利潤可正確歸屬並課稅、降低納稅義務人之遵循成本、稅務人員可瞭解複雜交易安排及產業現況（增加查核人員經驗）、減少進入 MAP 及訴訟之風險、可將查核資源集中至其他高風險交易。

2.預先訂價之缺點：

(1)對納稅義務人：查核人員與 APA 團隊間沒有防火牆、APA 之請求可能被拒絕、需負擔諮詢費用、在 APA 期間較無租稅規劃彈性、雖然增加租稅確定性但未必是稅負最小化。

(2)對稅捐稽徵機關：

A.單邊 APA 相較於雙邊或多邊 APA 較易產生下列問題：

增加貪污風險、其他課稅領域沒有共識、相對應調整較為困難。

B.需要運用特定專業領域專家，且所使用資源較重大，而將資源用在遵循度較高之納稅義務人，在資源有限下，將減少資源用於遵循度較低之納稅義務人。

六、實施相互協議程序之預先訂價協議(以下簡稱MAP APA)

(一)MAP APA 簡介

以圖 2 簡要說明 MAP APA 程序：

1. A 國納稅義務人與 B 國納稅義務人為關係企業，雙方從事受控交易。
2. A 國納稅義務人向 A 國稅務機關提起 MAP APA 請求，A 國稅務機關檢視請求之 APA。
3. B 國納稅義務人向 B 國稅務機關提起 MAP APA 請求，B 國稅務機關檢視請求之 APA。

4. A 國與 B 國稅務機關雙方進行相互協議程序。

Diagram of the MAP APA Process

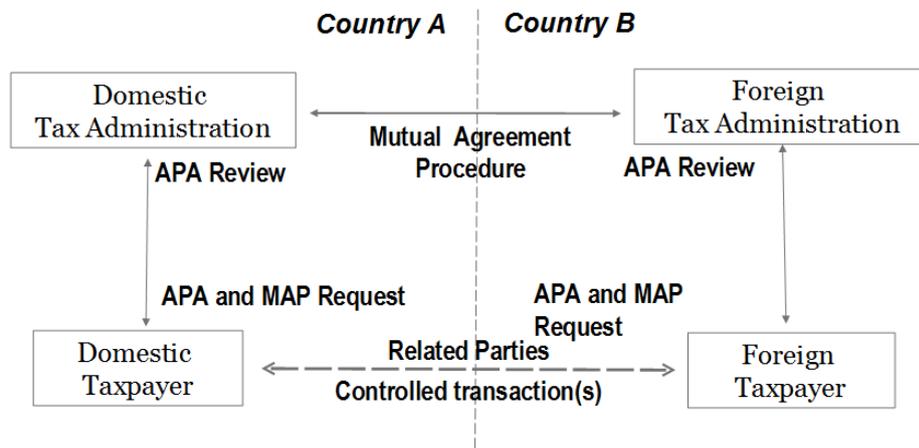
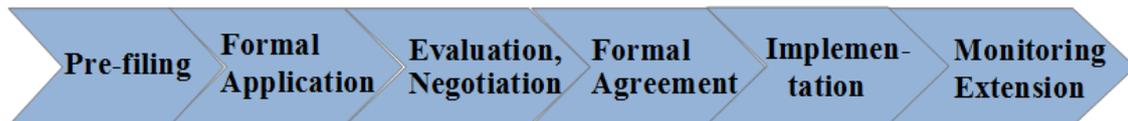


圖 2 MAP APA 程序

(二) MAP APA 基本程序

MAP APA 基本程序包含：預備會議、正式提出申請、評估與協商、正式協議、及實施、監督及延期，擇要說明各步驟如下：



● 第一步驟：預備會議（Pre-filing）

1.參與者：包含納稅義務人、納稅義務人之顧問、稅務機關代表（如主管機關或 MAP APA 部門等等）。

2.目標：

(1)探討所提出項目之議題與需求。

(2)稅務機關解釋 MAP APA 程序。

(3)對提出之請求進行簡報、對於 MAP APA 可適用之案例、第一次應提示相關文件及分析範圍（例如關係企業功能性分析、可比較程度選擇及調整、市場、產業之範圍與需求與地域分析等）。

- (4)納稅義務人有機會表達其對資料揭露與保密性之重視。
 - (5)決定 MAP APA 評估與終止之時間期程。
 - 3.可能會召開多次預備會議。
 - 4.有些國家允許以匿名方式進行預備會議（例如中國大陸、德國、美國、日本及其他國家等等）。
 - 5.主管機關得考慮以非正式之意見交換方式，了解 MAP APA 是否適當。
- 第二步驟：正式提出申請（Formal Application）
- 1.納稅義務人須以書面方式向當地稅務部門（local tax office）或主管機關或相互協議程序機構提出申請。有些國家限制提出 MAP APA 最後時間，不得超過納稅義務人申報納稅申報表（如結算申報書）第 1 年（為 MAP APA 涵蓋之第 1 個會計年度結束日）。
 - 2.納稅義務人須闡述 MAP APA 之合理權益（justifiable interest）。
 - 3.申請文件：
 - (1)主要項目包含：
 - A.MAP APA 所要求參與之企業、常設機構（PE）及相關國家。
 - B.涵蓋之交易與年度，及欲排除之交易及理由。
 - C.功能性分析：企業描述、組織架構、市場區域、執行功能、資產、風險及交易描述。
 - D.提出移轉訂價採用之方法：說明所採用之方法與正當理由。
 - E.內部及可比較價格、價差、預期結果範圍等之辨識與有效性、可比較程度差異調整等。
 - F.重要假設。
 - G.背景與法律項目
 - H.財務報表、納稅申報表（如結算申報書）
 - (2)OECD 建議項目：
 - A.所提出進行協商之交易、產品、企業涵蓋交易（包含簡述為何未包含所有交易、產品或企業）。
 - B.交易或 MAP APA 涉及之所有企業及常設機構。

- C.要求參與 MAP APA 之其他國家。
 - D.全球組織架構、歷史、財務報表資料、產品、任何參與 MAP APA 之關係企業相關功能與資產（包含有形及無形資產）之資訊。
 - E.提出移轉訂價方法描述及採用該方法之詳細資訊與分析（例如可比較價格、價差、預期結果範圍等辨識）。
 - F.所提之假設基礎及於該等假設或其他事件改變之影響探討，例如未預期結果可能對其所提方法之持續適用性有所影響。
 - G.涵蓋之會計期間或稅務年度。
 - H.市場情況一般描述（例如產業趨勢及競爭環境）。
 - I.所提出之方法論所引起任何相關附屬稅務問題討論。
 - J.與相關國內法、租稅協定與 OECD 移轉訂價指導原則之遵循說明及探討
 - K.其他與所提之移轉訂價方法或所需資料相關之資訊。（依 OECD MAP APA 指導原則第 38 節，係指依案關事實及情況與主管機關需求之提案內容、必要支持性之資訊範圍與文件）
- 4.對於 MAP APA 申請案，進行再次檢視與評估是否接受
 - 5.MAP APA 期程。
 - 6.納稅義務人致力於提供相同資訊給予他國主管機關以評估 MAP APA 請求及進行相互協議程序。
 - (1)納稅義務人得向任一締約方主管機關提出 MAP APA 請求。
 - (2)本國主管機關可將 MAP APA 之申請告知所涉及之他國主管機關。
- 第三步驟：主管機關評估進行 MAP APA 之請求是否適當
 - 1.主管機關考量內容主要為事前協商出有利於避免未來雙重課稅之方法。
 - 2.主管機關需進行判斷並評估降低雙重課稅及就財務及人力資源有效利用之間達成平衡。
 - 3.查核中案件不受影響：
 - (1)對於過去年度尚在進行移轉訂價審核之案件，當案情與預先訂價協議相似者，可以加速進行 MAP APA 進行。

(2)對查核中案件及尚未解決之相互協議程序案件，預先訂價協議可以提供解決方法。

4.稅務機關主要考量項目如下：

(1)預先訂價協議所提出之方法論、其他條款及情況是否符合 OECD 移轉訂價指導原則？倘未符合，納稅義務人應修正其預先訂價協議請求，以增加達成共識之機會。

(2)預先訂價協議議題是否可能顯著增加雙重課稅風險？使用資源是否能事前解決問題？

(3)進行討論中之交易是否經深思熟慮而非僅係假設性案例。

5.進行預先訂價協議案件協商：

(1)主管機關應正式成立「MAP APA 團隊」。

(2)主管機關應依據國內法規、OECD 移轉訂價指導原則及租稅協定之規定草擬立場聲明書，並與他國主管機關交換立場聲明書，並依據 OECD 移轉訂價指導原則及租稅協定進行協商。

(3)雙方主管機關應開啟協商並同時進行資訊交換。

(4)納稅義務人應參與每次評估，簡報請求內容及其立場，並提供雙方主管機關相同資訊。原則上，納稅義務人不參與主管機關間會議。

(5)主管機關得採面對面會議（1年多場次）進行協商，或透過電子郵件、傳真或電話等方式進行意見交換，當雙方就 MAP APA 條款達成協議時，主管機關可草擬暫時性協議（tentative agreement），暫時性協議應提供納稅義務人並經其同意，若 MAP APA 符合納稅義務人之請求，MAP APA 確認通知書（a notice of APA confirmation）得寄送納稅義務人。

Flowchart of MAP APA Process Steps 1 - 3

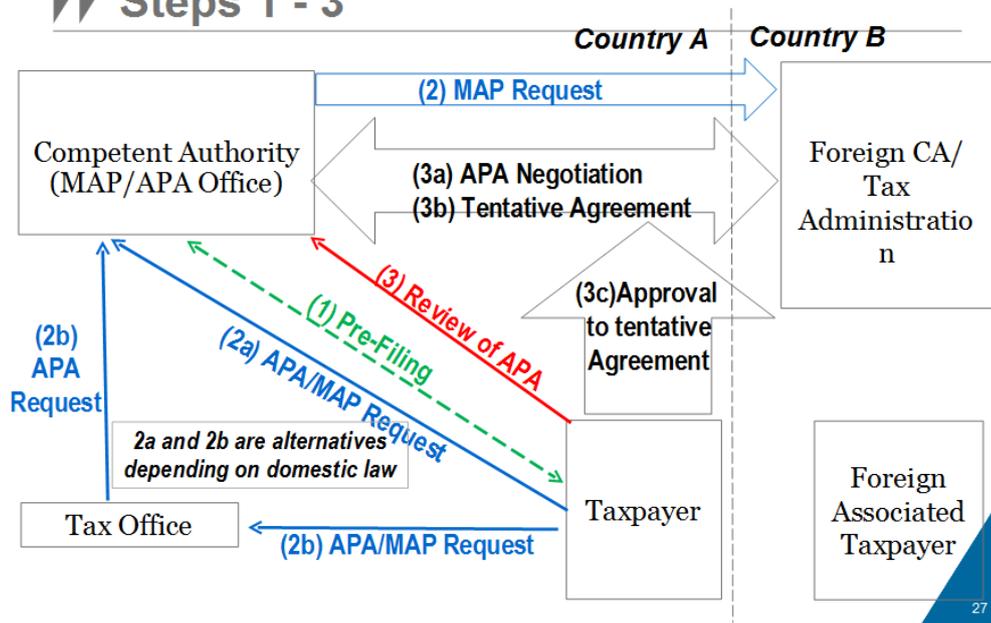


圖 3 MAP APA 第一至第三步驟

- 第四步驟：正式（相互）協議（Formal (Mutual) Agreement）
 - 1.當所有主管機關同意 MAP APA 條款及草擬之暫時性協議，且經納稅義務人同意，將簽署正式 MAP APA，該協議是一書面文件。
 - 2.倘納稅義務人不同意暫時性協議，可能再進行協商或拒絕 MAP APA。
 - 3.MAP APA 期間依產業、產品、交易內容及經濟狀況而訂，一般為 3 至 5 年。
MAP APA 期間若較短，相較於例行查核，確定性程度較小且成本效益性較低；若 MAP APA 期間較長，對未來情況進行之預測可能較不精準。
 - 4.正式 MAP APA 內容：
 - (1)MAP APA 所涉相關企業名稱及地址。
 - (2)MAP APA 涵蓋交易。
 - (3)MAP APA 條款。
 - (4)同意採用之方法論及其他事項描述（如同意可比較程度或預期結果範圍）。
 - (5)相關條款形式、應用及計算方法論之基礎（如銷貨收入、銷貨成本、銷貨毛利等定義）。
 - (6)方法論基礎之重要假設，違反該等假設時將啟動再次協商或終止該協議。
 - (7)任何用以解決實際環境變化之參數或架構。

(8)納稅義務人之遵循義務（如年報、紀錄維持、重要假設改變之通知）。

(9)確認 MAP APA 相關資訊之保密。

5.重要假設

(1)重要假設係指經納稅義務人及主管機關雙方同意認定，於 MAP APA 期間影響常規交易價格之未來經營及經濟狀況假設。

(2)納稅義務人應說明該等假設、移轉訂價之方法論根據、及如何選擇移轉訂價方法解決該等假設之任何變動。

(3)倘交易發生時之事實情況偏離 MAP APA 之假設，使移轉訂價方法無法反映常規交易價格，例如市場產生新技術、政府規定、或消費者接受度廣泛下降等基本改變，此時須修正或取消 MAP APA。

(4)重要假設舉例如下：

A.有關國內法及租稅協定之假設。

B.關稅、進口限制及政府規範等假設。

C.經濟狀況、市場占有率、市場情況、最終銷售價格及銷售量假設。

D.企業在交易中所執行之功能及風險內容假設。

E.匯率、利率、信用等級及資本結構等假設。

F.管理或財務會計、收入及費用分類等假設。

G.企業於各租稅管轄區未來經營及形式等假設。

H.為使 MAP APA 具彈性，應訂定重要假設改變時可接受之改變程度。

6.非預期結果

當 MAP APA 之移轉訂價方法論應用結果無法達成雙方預期結果，預先訂價之重要假設及方法論仍否有效，可能會遭到質疑。基此，為因應個案事實及環境改變，所提出之方法論應包括價格調整條款、同意價格隨著數量改變等，可於事前決定一可接受結果範圍，以增加 MAP APA 適用彈性。



Step 4: Formal (Mutual) Agreement

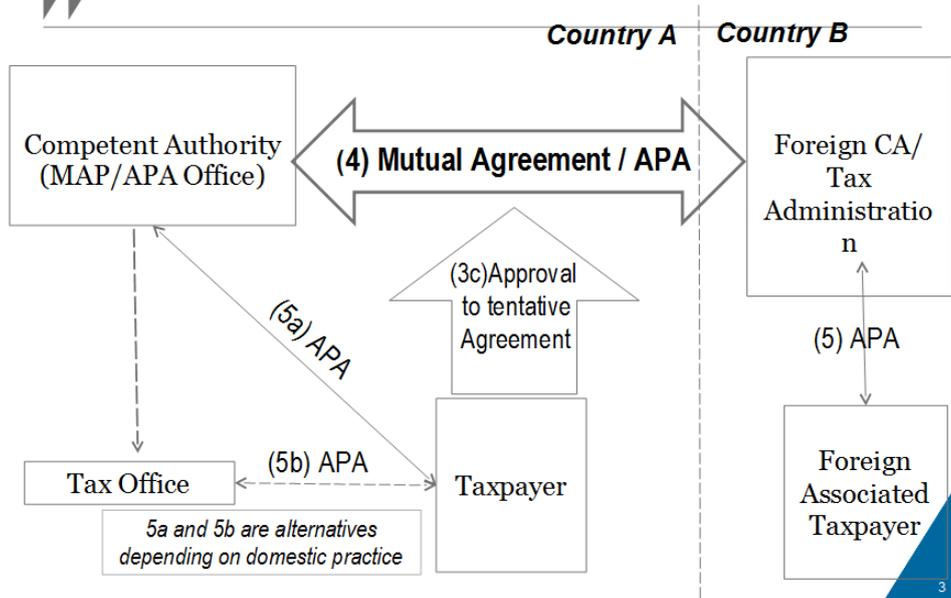


圖 4 MAP APA 第四步驟

● 第五步驟：MAP APA 之執行

當 MAP APA 簽署後，各主管機關應於其租稅管轄區使該協議發生效力。主管機關與納稅義務人間達成之協議或確認方式因各國國內法而有所不同。若納稅義務人遵守 MAP APA，於協議期間不會被移轉訂價調整。



Step 5: Implementation of MAP APA

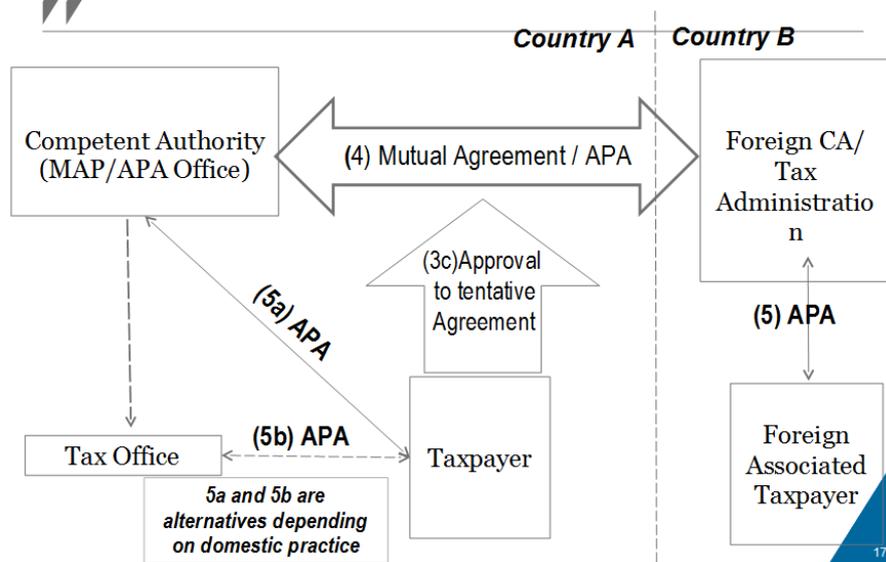


圖 5 MAP APA 第五步驟

● 第六步驟：MAP APA 之監控、更新及取消

1. 監控為 MAP APA 之重要特徵，包括要求納稅義務人保存紀錄及年度報告，並審查納稅義務人是否遵循 MAP APA 條款及該協議之重要假設仍否有效。
2. 納稅義務人未遵循 MAP APA 或有重大改變之可能情形：
 - (1) 撤銷：追溯至 MAP APA 開始時自始不適用 MAP APA。
 - (2) 取消：自某一確定日期後不再適用 MAP APA，MAP APA 對納稅義務人及稅捐機關自該確定日期起不再具拘束力。
 - (3) 修正：MAP APA 期間仍持續有效，惟可能改變部分條款。
3. 納稅義務人應提供稅捐機關年度遵循報告（annual compliance reports），說明已遵循 MAP APA 之移轉訂價方法、是否有偏離重要假設之情形。稅捐機關應審核年度遵循報告，當實際情形偏離重要假設時，須再次進行協商或終止 MAP APA。
4. 若納稅義務人遵循 MAP APA 之移轉訂價方法論，且重要假設未達重啟協商標準，稅捐機關不得進行移轉訂價調整。
5. 當納稅義務人未遵守 MAP APA 規定或重要假設改變，若未遵循之程序不嚴重，稅捐機關得同意繼續適用。
6. 更新 MAP APA 之格式、過程及評估更新申請等方式，通常類似原 MAP APA 申請，當個案事實情況等無重大改變時，得簡化文件準備及程序。MAP APA 尚不得自動更新，須於遵守現行 MAP APA 前提下，經雙方稅捐機關同意後始可更新，更新 MAP APA 後之方法論、條款及情況可能不同於以前之 MAP APA。

七、BEPS行動計畫 14：爭端解決（Dispute Resolution）

(一) 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）條文

各國租稅協定或有參考 OECD 稅約範本納入第 25 條（相互協議程序）條文，當納稅義務人認為有不符協定規定之課稅時，得依該條文規定提出相互協議申請。2014 年 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）條文內容如下：

1. 第 1 項（相互協議之提起）：

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（無差別待遇）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，應致力與他方締約國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，不受各該締約國國內法任何期間規定之限制。

3.第 3 項（雙方主管機關應致力解決）：

雙方締約國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）：

雙方締約國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）：

OECD 稅約範本 2008 年版增訂本項規定。目前我國租稅協定尚無訂定仲裁規定。

(二)各國相互協議案件量統計

據統計，各國間相互協議案件量逐年增加，如圖 6 所示，每年啟動之案件量從 2006 年 1036 件，逐年上升至 2015 年 2509 件，每年結束之案件量雖亦逐年增加，從 2006 年 883 件逐年上升至 2015 年 1758 件，惟結案量不及新增量，致相互協議案件存量逐年累積，於 2015 年底尚有 6176 件尚待處理（圖 7）。

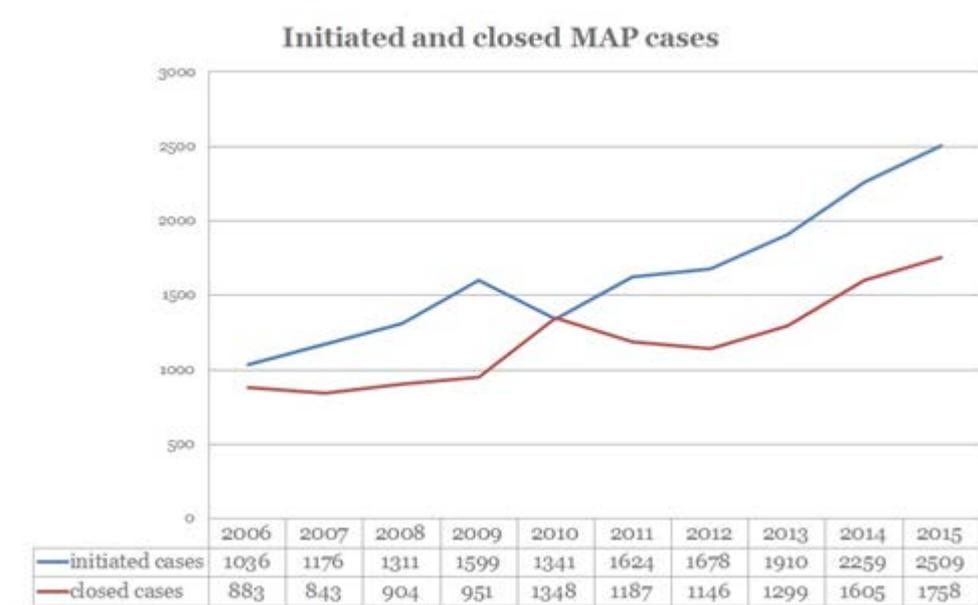


圖 6 2006 年至 2015 年啟動及結束之相互協議案件數量統計

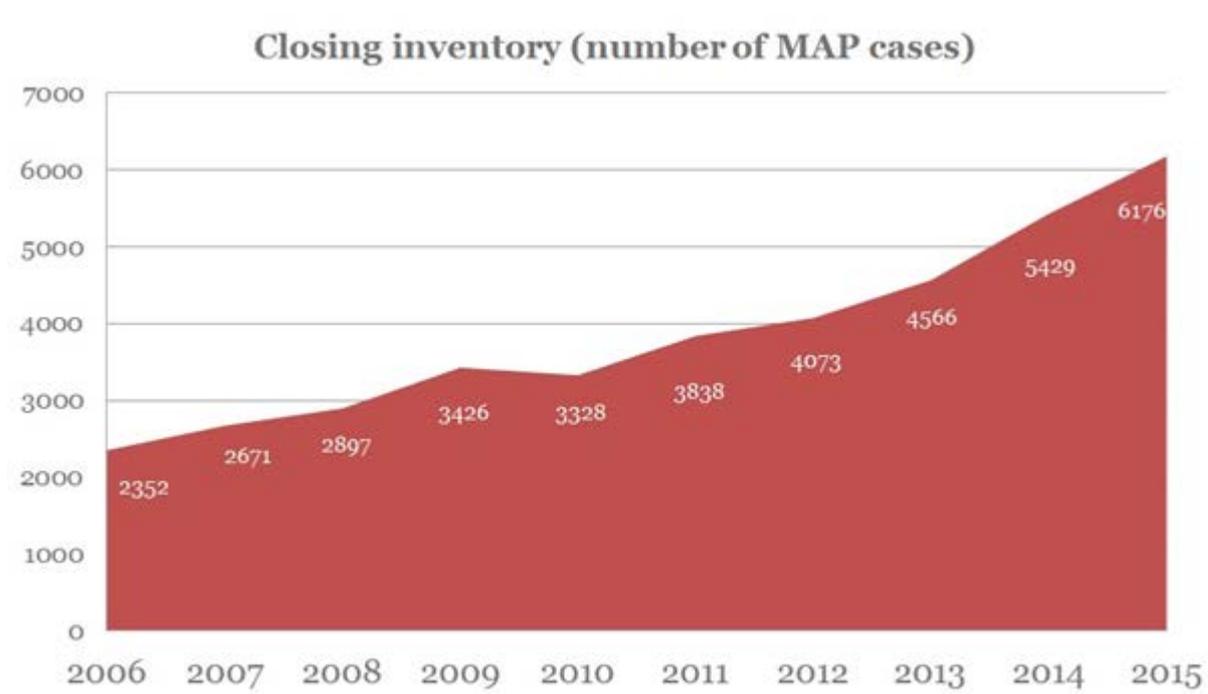


圖 7 2006 年至 2015 年相互協議案件存量統計

為提升爭議解決機制效率，BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準包括考量下列面向，以促進相互協議作業之及時性、效能及效率：

1. 確保租稅協定有關相互協議程序合理善意執行與相互協議案件及時解決：

- 1.1 各國租稅協定應納入 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 1 項至第 3 項規定，並將移轉訂價相對應調整納入相互協議之範圍。
- 1.2 各國應允許涉及租稅協定反避稅條款或締約國國內稅法反避稅條款之爭議案件得提出相互協議申請。
- 1.3 各國主管機關應致力於平均 24 個月內解決相互協議案件。
- 1.4 各國主管機關應加入稅務行政論壇（Forum on Tax Administration, FTA），強化主管機關間之聯繫及合作關係。
- 1.5 各國應依稅務行政 MAP 論壇（Forum on Tax Administration MAP Forum, FTA MAP 論壇）建立之申報架構公布及時且完整之 MAP 統計資訊。
- 1.6 各國應承諾執行最低標準並接受 FTA MAP 論壇之同儕檢視。
- 1.7 各國應公開表明其對 MAP 仲裁之立場。
2. 確保行政程序促進租稅協定相關爭議之預防與及時解決：
 - 2.1 各國應公布 MAP 指導原則供納稅義務人依循。
 - 2.2 各國應於公眾平臺公布其 MAP 概況資訊。
 - 2.3 各國應確保授權負責 MAP 人員具解決相互協議案件之獨立性及執行力。
 - 2.4 各國應採取適當評量指標，評核其主管機關處理相互協議案件之績效。
 - 2.5 各國應確保其主管機關具足夠資源處理相互協議案件。
 - 2.6 各國應於其 MAP 指導原則闡明不得因納稅義務人與稅捐稽徵機關達成稅務和解（audit settlement）而禁止其申請相互協議。
 - 2.7 各國應允許 MAP APA 結果於適當情形下溯及適用（roll-back）於以往年度之相互協議案件。
3. 確保納稅義務人於符合租稅協定規範申請相互協議：
 - 3.1 雙方主管機關皆應知悉納稅義務人之相互協議申請案件，並就該等案件是否受理表達意見。

3.2 各國發布之 MAP 指導原則應明確規範納稅義務人申請相互協議案件須檢附之資訊及文件，不得逕以其未提供足夠資訊退回其相互協議案件之申請。

3.3 各國應於其租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 2 項後段規定「達成之任何協議應予執行，不受各該締約國國內法任何期間規定之限制。」，或於租稅協定第 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，以避免相互協議之決議無法適用於已逾國內核課期間之案件。

（三）同儕檢視之檢視項目（Terms of Reference）及檢視方法（Assessment Methodology）

為執行 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準，OECD 財政委員會（Committee on Fiscal Affairs）授權其負責稅約範本及相關問題之第一工作小組（Working Party No. 1 on Tax Conventions and Related Questions），與 FTA MAP 論壇共同建立同儕檢視之檢視項目及檢視方法，並對 OECD、G20 國家及承諾執行 BEPS 行動計畫 14 最低標準之國家（地區）進行檢視，以瞭解其執行前揭最低標準情形。

有關同儕檢視項目部分，FTA MAP 論壇將 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準區分為 4 個面向共計 21 項項目進行檢視，各項目內容說明如下：

1. 預防爭議（Preventing Disputes）

(1) 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。

(2) 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 MAP APA 得溯及適用（roll-back）於該相同個案之以前年度。以圖 8 為例，納稅義務人於第 4 年申請 MAP APA，涵蓋期間自該年至第 8 年，並於第 6 年達成協議，倘第 1 年至第 3 年之交易事實及情況與第 4 年至第 8 年之交易事實及情況一致，則 MAP APA 之決議得溯及適用於第 1 年至第 3 年之交易。

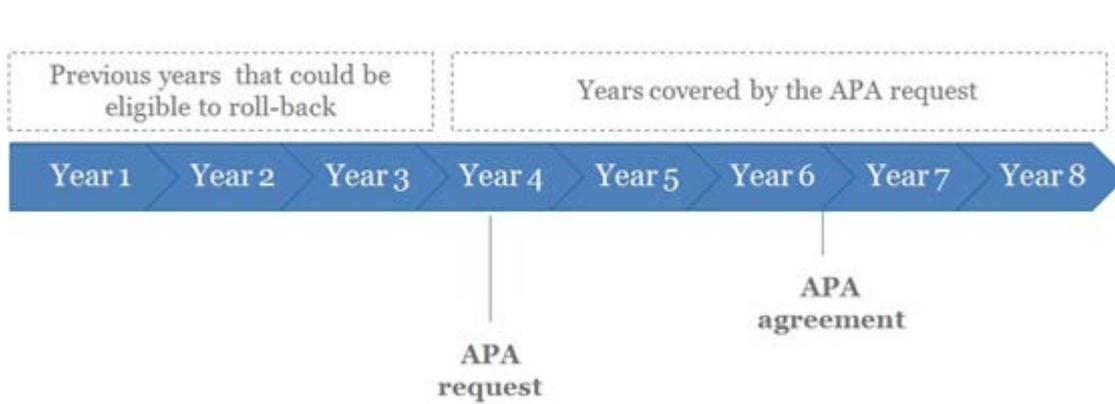


圖8 MAP APA溯及適用 (roll-back of bilateral APA)

2. 相互協議程序之可主張性 (Availability and Access to MAP)

(1) 確保租稅協定納入相互協議程序條文，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之首次課稅通知起 3 年內提出相互協議程序請求。

(2) 確保(a)租稅協定第 25 條 (相互協議程序) 第 1 項允許納稅義務人可向任一方締約國主管機關提出相互協議請求，或(b)當所適用租稅協定未允許向任一方締約國提出相互協議請求時，受理方如認為申訴無理由，亦應通知他方締約國主管機關表示意見。以圖 9 為例，現行多數國家租稅協定「相互協議程序」條文係採 2014 年 OECD 稅約範本規定，納稅義務人得向其本人居住地締約國主管機關提出相互協議申請(即 B 國主管機關)；倘 A 國與 B 國租稅協定「相互協議程序」條文採 BEPS 行動計畫 14 最低標準建議，本例納稅義務人得向任一締約國(即 A 國或 B 國)主管機關提出相互協議申請。

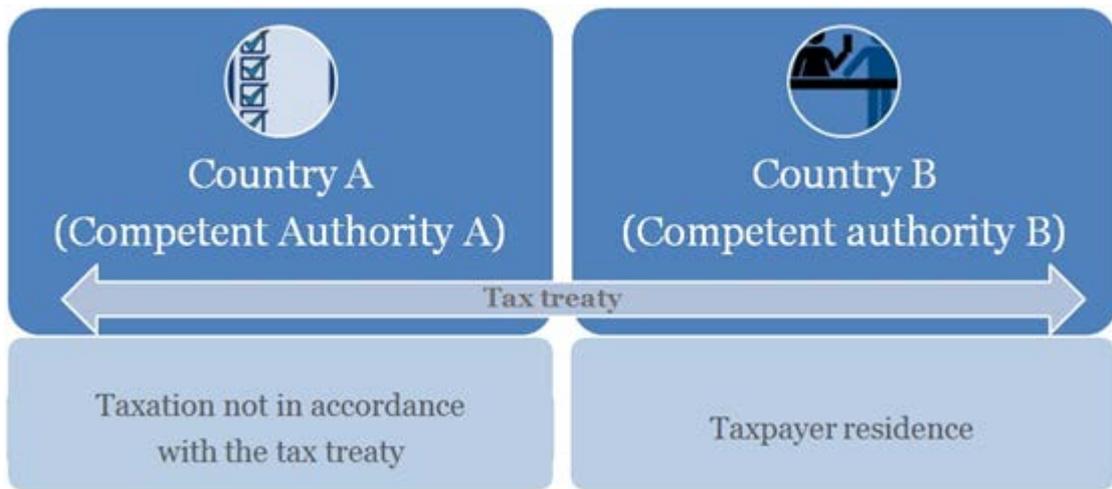


圖9 納稅義務人得向任一方締約國提起MAP申請

- (3) 允許移轉訂價相對應調整案件得提出相互協議申請。
- (4) 允許納稅義務人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其適用租稅協定認有牴觸租稅協定規範情形，得申請相互協議程序。
- (5) 不得因納稅義務人與稅捐稽徵機關達成稅務和解（audit settlement）而禁止其申請相互協議。倘國內另有僅得由納稅義務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，得規範已依該機制解決之案件不得申請相互協議。
- (6) 納稅義務人如已依相互協議程序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，退回其相互協議程序申請。即納稅義務人倘已於時間限制內，向適當之主管機關依該國有關 MAP 規範提供必要文件，該主管機關即應受理申請。
- (7) 確保租稅協定條文包括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。
- (8) 就申請及使用相互協議程序訂定明確法規、指導原則及程序，其中應包括納稅義務人提出相互協議程序申請應提交之必要資訊及文據。
- (9) 確保有關申請及使用相互協議程序之法規、指導原則及程序得為公眾廣泛周知，並依據既定格式於共享公開平臺公布相互協議案件受理及

處理情形。

- (10) 於 MAP 指導原則明定不因納稅義務人與稅捐稽徵機關達成稅務調查和解，而排除其申請相互協議之權利。如因納稅義務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，並於相互協議程序指導原則及相關規範清楚說明此程序對相互協議程序之影響。

3. 解決相互協議案件 (Resolution of MAP Cases)

- (1) 確保租稅協定納入「受理相互協議程序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。
- (2) 雙方締約國應致力於 24 個月內解決相互協議案件。
- (3) 確保負責相互協議程序之部門具足夠資源，包含人力、經費、訓練等面向。
- (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，不受該案稅捐稽徵機關人員指揮或受未來租稅協定政策修訂影響，即負責 MAP 人員無須經由案關稅捐稽徵機關人員許可或指揮，得獨立與他國主管機關達成決議。
- (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。得考量以結案數量、案件處理一致性或處理時間等其他適當績效指標評估。
- (6) 於公開平臺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。

4. 執行相互協議程序決議 (Implementation of MAP Agreements)

- (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。
- (2) 主管機關應及時執行相互協議程序獲致之決議。
- (3) 雙方締約國之租稅協定應(a)規範執行相互協議程序獲致之決議不受國內法期間限制，或(b)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，以避免相互協議之決議無法適用於已逾國內核課期間之案件。

有關同儕檢視之檢視方法部分，採二階段方式進行，擇要說明如下：

1.第 1 階段：同儕檢視過程（Peer Review Process）

為辨識各國 MAP 運作尚待改進部分，同儕檢視過程透過問卷方式蒐集資訊，問卷發放對象為受檢視國、與該國有租稅協定之同儕國及案關納稅義務人，該等問卷須於 4 個星期內填復。FTA MAP 論壇秘書處須於 4 個星期內，依據前揭問卷填復內容完成同儕檢視報告初稿，並提供予受檢視國及有填復問卷之同儕國確認，同儕國及受檢視國各須分別於 4 個星期及 6 個星期內回復意見。

秘書處將就受檢視國及同儕國之回復意見修正報告，提交 FTA MAP 論壇進行認可（approval），FTA MAP 論壇須於 3 個星期內決定是否透過書面程序（written procedure）認可該報告；其若對該報告有反對意見，將請秘書處在 6 個星期內說明或修正報告，必要時得透過 FTA MAP 論壇會議討論該報告。嗣經 FTA MAP 論壇認可後，該報告將送交包容性架構（Inclusive Framework）決議是否通過（adoption），相關程序時間表如圖 10。



圖10 第1階段同儕檢視過程時間表

2.第 2 階段：同儕監督過程（Peer monitoring process）

第 1 階段同儕檢視報告將就受檢視國 MAP 運作須改進部分給予建議，受檢視國須於該報告通過 1 年內，送交更新報告予 FTA MAP 論壇，說明其如何採行因應措施以改善第 1 階段同儕檢視報告建議事項，FTA MAP 論壇將提供該更新報告予同儕國表示意見，並依循第 1 階段流程完成第 2 階段報告。

另為提升各國相互協議實務運作透明度，BEPS行動計畫 14 之最低標準建議各國應於公開平臺公布其相互協議資訊概況（MAP Profile），FTA MAP論壇並制訂相互協議資訊概況範本，內容包括主管機關聯繫方式，執行最低標準情形等相關資訊，以利他國主管機關瞭解該國相互協議實務運作。¹

八、日本及澳洲之爭端解決相關發展

（一）日本

日本相互協議案件存量逐年上升，與國際趨勢相同，其相互協議案件多為移轉訂價相對應調整案件（圖 11），以 2016 年為例，相互協議案件存量 456 件；該等案件所屬協定夥伴國有 229 件位於亞洲及大洋洲，其中 178 件為非 OECD 國家，包括中國大陸、香港、印度、印尼、馬來西亞、新加坡、臺灣、泰國及越南（圖 12）。

¹ OECD 網站提供各國 MAP 資訊概況，請參閱
<http://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>

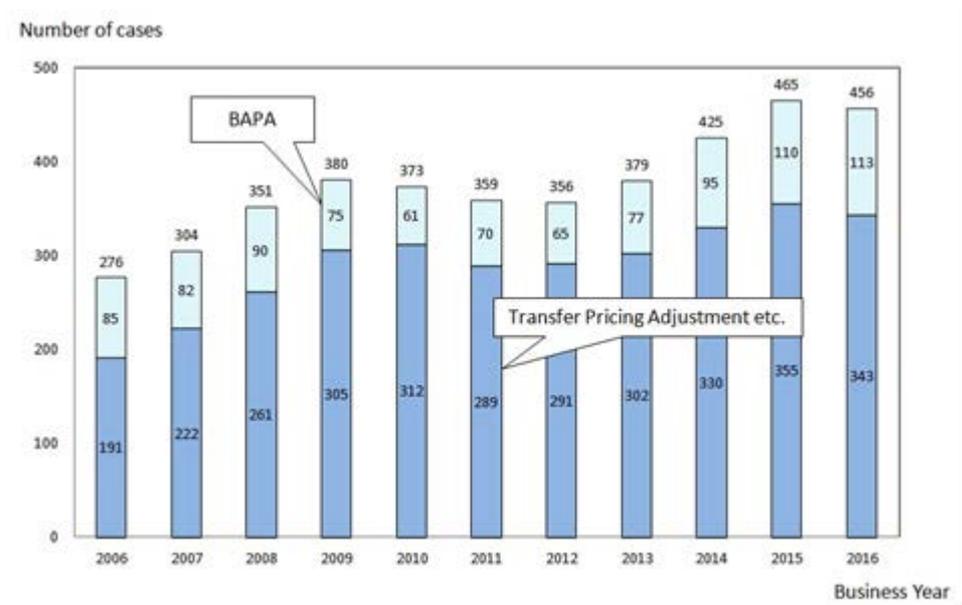


圖 11 日本相互協議案件存量統計

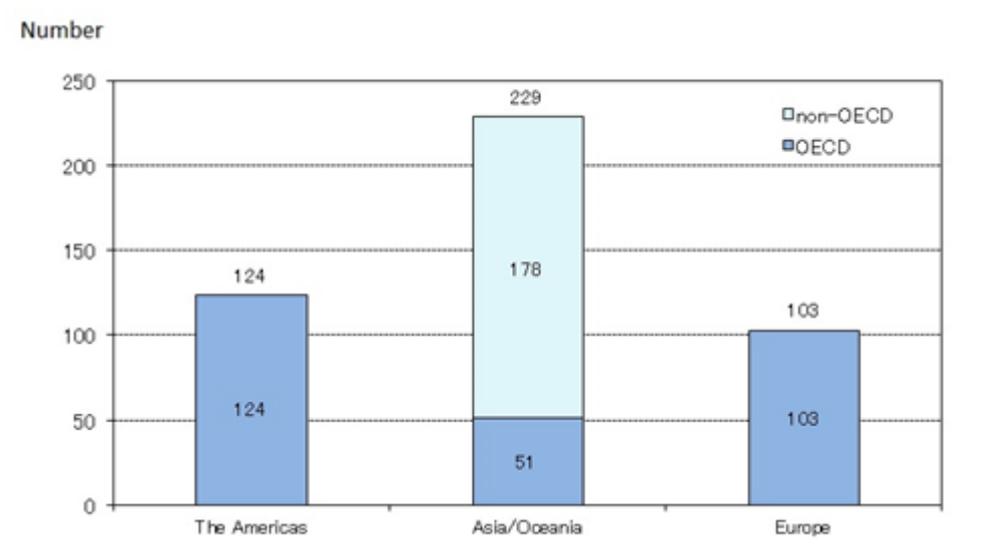


圖 12 日本相互協議案件所屬協定夥伴國統計

日方為提升其相互協議爭端解決之效能及效率，採行以下具體措施：

1. 改善相互協議環境，加速解決相互協議案件：
 - (1) 與多數協定夥伴國就程序事項洽簽主管機關協定，以增進相互協議諮商效率。
 - (2) 每年與主要協定夥伴國進行 2 至 4 場面對面諮商會議。
 - (3) 提供技術支援予較少相互協議經驗之協定夥伴國，俾提升該等國

家相互協議之效能。

2. 改善行政程序及實務作法

公布並更新 MAP 指導原則、Q&A 及相關適用說明，以提供申請適用 MAP 之清楚原則。

3. 強化相互協議效能

- (1) 增加處理相互協議之人力配置，目前主管機關辦公室人員數超過 40 人，地區國稅局審核預先訂價協議人員數超過 80 人（兩者皆約為 10 年前人員數之 2 倍）。
- (2) 透過日本國稅廳之國家稅務學院及國際組織開設之訓練課程，培養相關人力資源。

（二） 澳洲

澳洲目前預先訂價協議案件存量 113 件，相互協議案件(處理以前年度爭議案件)存量為 49 件；澳洲多數相互協議案件皆為跨國企業移轉訂價爭議產生之雙重課稅問題（相互協議案件 49 件中有 30 件為移轉訂價案件），且多數為他方締約國進行移轉訂價調整後，納稅義務人提起之相互協議申請。

澳方於 2014 年重新檢視其預先訂價協議及相互協議程序，採行精進措施：成立 APA 及 MAP 實務管理單位(APA/MAP Practice Management Unit)、強化其主管機關網絡（目前有 13 位高階稅務官員負責進行主管機關間之相互協議諮商）、更新內部相關指導原則以利其稅務官員依循處理該等案件，及透過 OECD 訓練課程等培養其從事國際業務官員之能力。

澳方相互協議程序處理流程如圖 13。倘澳方與案關爭議之他國未定有租稅協定，澳方僅能依其國內法規定，考量得否提供單邊減免以消除雙重課稅問題；倘澳方與案關爭議之他國定有租稅協定，澳方得透過「相互協議程序」條文與他方締約國主管機關直接聯繫，致力解決雙重課稅問題，澳方僅於他方締約國所為之移轉訂價調整符合協定規範（即符合常規交易原則）且主管機關間達成決議時，方有義務提供相對應減免以消除雙重課稅。澳方處理相互協議案件時間指標為 24 個月，與 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準相符，當相互協議案件處理時間超過 24 個月時，該等案件將列管為逾期案

件，其後須定期每月檢討處理進度。

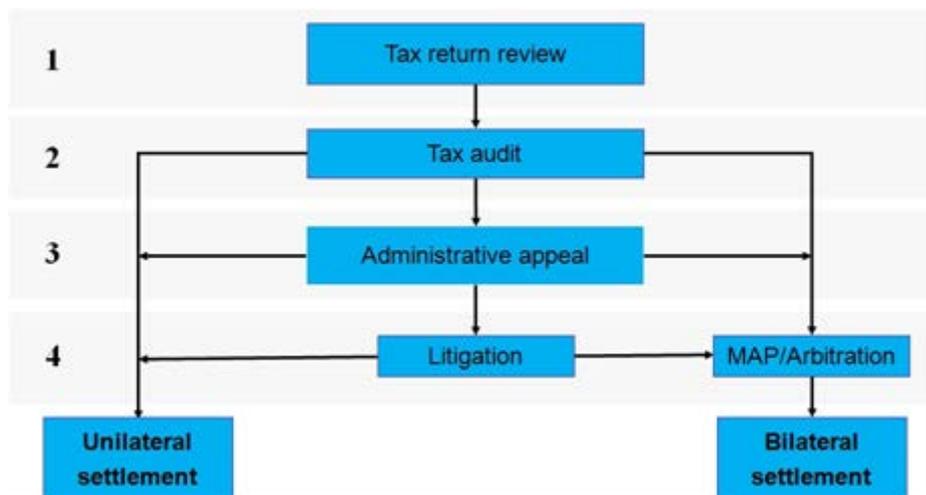


圖 13 澳洲 MAP 處理程序

澳洲現行 MAP 指導原則為稅務函釋 (Taxation Ruling) TR 2000/16，僅適用於移轉訂價及利潤重分配調整之案件，且僅適用於公司法人。該指導原則採 2 階段方式，擇要說明如下：

1. 第 1 階段

- (1) 納稅義務人向主管機關提出申請。
- (2) 主管機關檢視案件是否合理 (justified)。
- (3) 主管機關考量得否單邊解決 (依澳方經驗，移轉訂價案件不可能透過單邊解決)。

2. 第 2 階段

- (1) 租稅協定「相互協議程序」條文賦予雙方主管機關諮商及致力解決相關案件之義務。

(2) 相互協議案件：

A. 他方締約國進行移轉訂價調整後產生之相互協議案件：

澳方主管機關將就租稅協定規定之原則、個案事實情況及該等原則如何適用於該個案事實情況等面向，與他方締約國主管機關諮商並解決相關爭議。

B. 澳方進行移轉訂價調整後產生之相互協議案件：

澳方將向他方締約國主管機關說明其調整符合協定規定，及產生之雙重課稅應由他方締約國提供減免解決爭議。

澳方處理相互協議案件實務作法係參照 OECD 相關指導原則及「有效相互協議程序手冊」，澳方刻依 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準、最佳實務作法及同儕檢視項目修正其實務作法及相關書表，並依 BEPS 行動計畫 5 建議，交換該國與其納稅義務人之單邊預先訂價協議資訊予案關協定夥伴國。澳方近期將更新該國 MAP 指導原則以利納稅義務人依循，包括允許就已和解（settlement）案件提出 MAP 申請、納入具強制力之仲裁規定，並擴大 MAP 指導原則適用對象及適用案件類型範圍，不再侷限於移轉訂價案件及公司法人之適用；澳方亦將改善其內部作業程序以反映 MAP 諮商本質及國際最佳實務作法，接軌國際標準並因應 FTA MAP 論壇之同儕檢視。

至有關 BEPS 行動計畫 14 最低標準建議租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 1 項至第 3 項規定部分，澳方透過參與 BEPS 行動計畫 15 發布之多邊公約（Multilateral Instrument, MLI）修正其對外之租稅協定。澳方租稅協定有關 MAP 之立場與 MLI 第 16 條（相互協議程序）規範一致，爰其全數採行該條規定。MLI 第 16 條規定擇要說明如下：

1. 第 1 項前段規範一方居住者對不符合協定之課稅，不論各該締約國國內法救濟規定，得向任一締約方提出申訴[即 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準，與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 1 項有關「向其本人居住地國提出申訴」規定不同]；後段規範一方居住者依前段提出之申訴應自接獲不符合協定課稅首次通知起 3 年內為之。
2. 第 2 項規範主管機關接獲前項申訴應致力解決，且應予執行達成之決議，不受其國內核課期間規定之限制。
3. 第 3 項規範主管機關對協定之困難、疑義、解釋及適用應積極溝通，協定未規範事項亦得進行溝通。

澳方簽署 MLI 乙事尚須經該國立法並批准後方得生效，澳方預期得於

2019 年 1 月 1 日起生效適用於扣繳稅款、同年 7 月 1 日起生效適用於其他稅款，惟其對外租稅協定是否因 MLI 修正，仍須視協定夥伴國簽署 MLI 之批准生效情形而定。

九、BEPS 行動計畫 13：國別報告

(一)最低標準

通常跨國企業集團資訊掌握於該集團之最終母公司，該等跨國企業集團之子公司或常設機構（PE）所在之租稅管轄區不易獲得該等資訊，該等租稅管轄區僅得透過資訊交換方式，向最終母公司之居住地租稅管轄區請求提供國別報告資訊。

為提升課稅資訊透明度及有效防杜跨國避稅，並兼顧跨國企業移轉訂價文據之依從成本，BEPS 行動計畫 13 成果報告建議要求跨國企業根據其規範格式，提供所得分配、經濟活動及應負稅捐等必要資訊予案關之他國稅務機關，並將國別報告列為落實 BEPS 行動計畫 4 項最低標準之一，要求各國承諾執行一致性原則，俾利各國處於一公平競爭環境。

(二)國別報告之三要件

1.三要件：

- (1)一致性（Consistency）：各租稅管轄區依照 BEPS 行動計畫 13 成果報告建議之格式送交國別報告，確保各國獲得相同之資訊。
- (2)機密性（Confidentiality）：國別報告資訊具有商業機密性。
- (3)適當使用（Appropriate use）：個別交易及價格應以完整之功能及可比較分析進行移轉訂價分析，不得逕以國別報告資訊做為調整依據，避免濫用。

2.倘一租稅管轄區未能遵循前揭三要件，跨國企業集團最終母公司之居住地管轄區得拒絕進行國別報告資訊交換，恐使該一租稅管轄區未能獲得相關資訊，各國主要透過協定進行資訊交換取得國別報告之架構，將因該租稅管轄區未能取得國別報告而降低有效性。

(三)國別報告自動資訊交換之執行須仰賴各租稅管轄區國內法律架構蒐集相關資訊，並透過租稅管轄區間之國際法律架構（如稅務資訊交換協定、租稅協定或多邊稅務行政互助公約）及雙邊或多邊主管機關協定，進行國別報告自動資訊交換，說明如下：

1.國內法律架構

各租稅管轄區應於其國內法定明跨國企業集團、最終母公司、跨國企業集團之成員等定義，及申報國別報告義務及送交時間。為降低跨國企業集團之依從成本，各租稅管轄區得設立豁免門檻（跨國企業集團前一年度合併營收低於 7.5 億歐元或各國按 2015 年 1 月匯率換算之相當幣值金額），免除未達門檻之跨國企業集團送交國別報告之義務。

BEPS 行動計畫 13 建議跨國企業集團就自 2016 年 1 月 1 日起之會計年度送交國別報告，考量各租稅管轄區需時調整國內法律，各租稅管轄區得視情形調整施行年度。跨國企業集團之最終母公司應依規定於會計年度終了後 12 個月內送交國別報告。

2.透過國際法律架構進行國別報告自動資訊交換

以圖 14 為例，跨國企業集團之最終母公司應向其居住地稅務機關送交該集團之國別報告，該稅務機關得依租稅協定、TIEA 或多邊稅務行政互助公約等國際協定，及雙邊或多邊主管機關協定為法律基礎，與案關租稅管轄區進行國別報告自動資訊交換。國別報告自動資訊交換架構之推行，有賴於各國共同遵循 BEPS 行動計畫 13 建議之最低標準，並定有得以執行自動資訊交換機制之文書（即含有資訊交換條文之國際協定及主管機關協定），攜手提升課稅資訊透明度，建立一公平競爭環境，有效評估跨國企業集團之移轉訂價風險，消除可能之跨境逃漏稅情形。

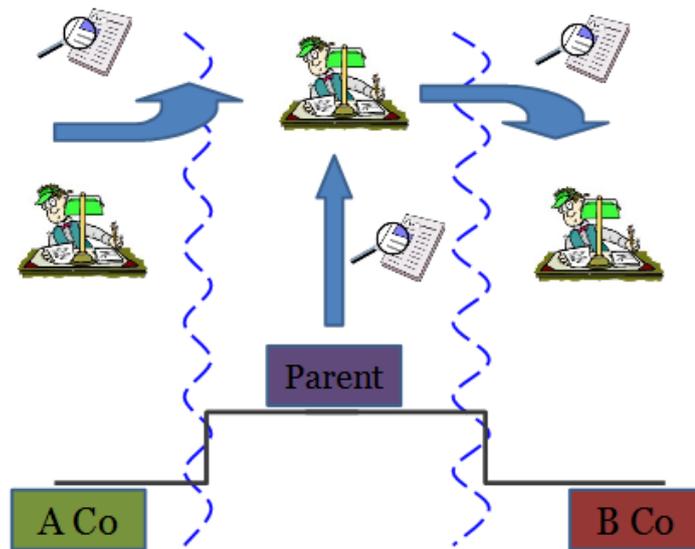


圖 14 國別報告資訊交換釋例

3.綜上，以圖 15 為例，假設一租稅管轄區規範跨國企業集團最終母公司應自 2016 年 1 月 1 日起送交國別報告，且該集團會計年度採曆年制，國別報告自動資訊交換時程說明如下：

- (1) 該集團應於會計年度終了（即同年 12 月 31 日）後 12 個月內（即 2017 年 12 月 31 日），向最終母公司居住地稅務機關送交 2016 年度國別報告。
- (2) 該稅務機關應於 2016 年度國別報告所屬會計年度終了後 18 個月內（即 2018 年 6 月 30 日），與案關租稅管轄區交換該 2016 年度國別報告。
- (3) 2017 年度以後之國別報告，該稅務機關應於所屬會計年度終了後 15 個月內與案關租稅管轄區交換該等資訊，以 2017 年度國別報告為例，該稅務機關應於 2019 年 3 月 31 日前與案關租稅管轄區交換該等資訊。

Country-by-Country Reporting Timing for filing and exchange of CbC Reports

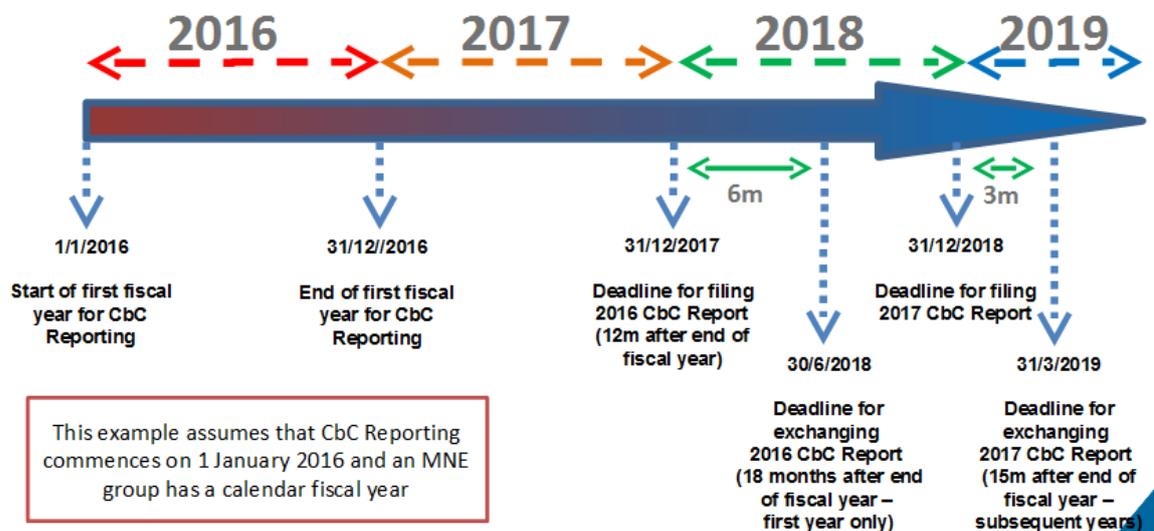


圖 15 國別報告申報及交換時程釋例

(四)國別報告之當地企業申報機制 (Local Filing)

依據 BEPS 行動計畫 13 建議之最低標準，當符合下列條件之一時，各租稅管轄區得採行當地企業申報機制：

1. 依最終母公司之居住地國或地區法令規定不須申報國別報告。
2. 最終母公司向其居住地國或地區申報國別報告，但該國或地區於前項規定國別報告送交期限前，未與當地國簽署得進行國別報告資訊交換之相關協定。
3. 最終母公司向其居住地國或地區申報國別報告，且該國或地區與當地國已簽署得進行國別報告資訊交換之相關協定，但當地國稽徵機關無法依相關協定實際取得國別報告。

以圖 16 為例，跨國企業集團最終母公司之居住地租稅管轄區與 B 國雖定有租稅協定，惟兩者間未有適格之主管機關協定，B 國得要求該跨國企業集團於該國之當地企業成員（即 B 公司）向 B 國稅務機構送交該集團之國別報告。惟當地企業申報機制可能產生其送交之國別報告資訊異於最終母公司送交之國別報告資訊之風險，爰各租稅管轄區應承諾執行 BEPS 行動計畫 13

建議之最低標準，並致力強化資訊交換網絡，以避免無法有效自動交換國別報告資訊之情形。

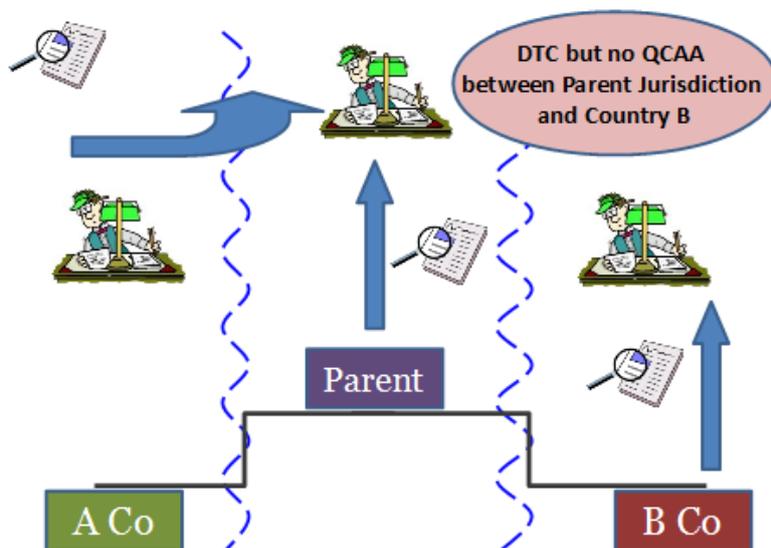


圖 16 國別報告之當地企業申報機制釋例

(五)國別報告之成員代理最終母公司申報機制（Surrogate parent entity filing）

當跨國企業集團之最終母公司指定其一成員向該成員居住地租稅管轄區申報國別報告，且符合下列規定時，集團其他成員得不適用其居住地租稅管轄區規定之當地企業申報機制：

- 1.該成員居住地租稅管轄區要求依最低標準送交國別報告。
- 2.該成員居住地租稅管轄區與案關租稅管轄區定有適格之主管機關協定。
- 3.該成員居住地租稅管轄區尚無資訊交換系統失靈情形。
- 4.該成員居住地租稅管轄區接獲該成員代理最終母公司送交國別報告之通知。
- 5.案關租稅管轄區接獲該成員代理最終母公司向該成員居住地租稅管轄區送交國別報告之通知。

以圖 17 為例，假設跨國企業集團最終母公司之居住地租稅管轄區未執行 BEPS 行動計畫 13 建議之最低標準，為使該集團僅需向一個稅務機關送交國別報告，A 國國內法定有成員代理最終母公司申報機制，即該集團得指定 A 公司成員代理該集團之最終母公司，向 A 國稅務機關送交國別報告。A 國

與 B 國定有適格之主管機關協定，A 國將自動資訊交換該集團國別報告予 B 國，爰 B 國不得要求該集團於 B 國之企業成員 B 公司進行當地企業申報機制，最終母公司之居住地租稅管轄區在此例中無法獲得該集團之國別報告資訊。

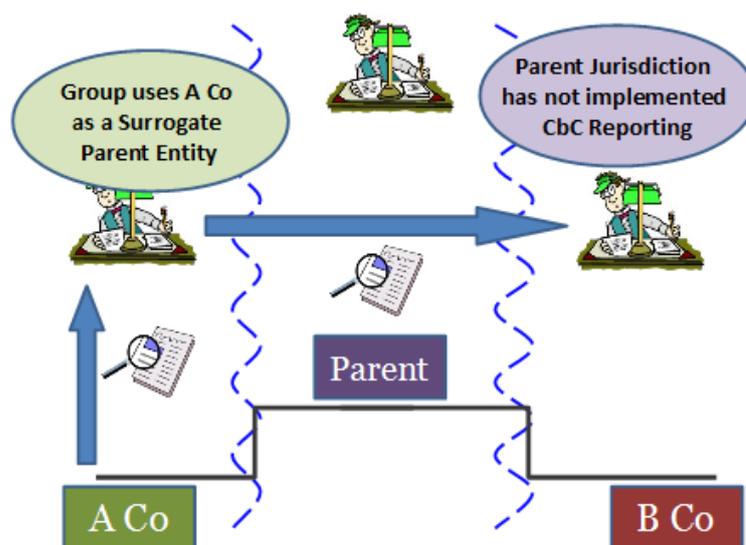


圖 17 國別報告之成員代理最終母公司申報機制釋例

- (六)為利各國執行 BEPS 行動計畫 13 建議之國別報告自動資訊交換，OECD 發布「有效執行國別報告手冊（BEPS Action 13 Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Implementation）」，就國別報告之國內架構、國際架構等說明，以協助各國執行國別報告之最低標準要求；另 OECD 亦發布「適當使用國別報告資訊指導原則（Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in Country-by-Country Reports）」，進一步闡明國別報告資訊係用於評估移轉訂價或其他 BEPS 相關高度風險，尚非作為移轉訂價報告有關依功能及可比較程度分析個別交易及價格之替代文件，前開指導原則所揭示原則將納入國別報告同儕檢視範圍。
- (七)為利各稅務機關有效利用國別報告資訊對跨國企業集團進行稅務風險評估，OECD 另發布「有效稅務風險評估手冊（Handbook on Effective Tax Risk Assessment）」，說明如何有效進行風險評估、其他可補充之評估資訊及各

國應如何使用評估結果等，並將定期修訂該手冊，以反映各稅務機關使用國別報告之經驗。

十、日本及澳洲之國別報告經驗分享

(一)日本經驗分享

於實施 BEPS 行動計畫 13 建議之最低標準前，日方未規範送交國別報告及集團主檔報告，亦未要求納稅義務人準備移轉訂價報告之直接義務，惟當日本稅務機關（NTA）進行移轉訂價案件查核時，得要求納稅義務人提供該等文件，若納稅義務人未提示，NTA 得採估算方式或對該交易之第三方進行調查（即間接義務）。日本於 2016 年稅制改革後，導入 BEPS 行動計畫 13 建議之最低標準，建立移轉訂價三層文據架構，包含集團主檔報告、當地事業報告及國別報告。

有關國別報告部分，自跨國企業集團之最終母公司 2016 年 4 月 1 日起之會計年度適用，於會計年度終了後 1 年內，以電子方式向地區稅務局送交國別報告；最終母公司前一會計年度合併營收低於 1,000 億日圓者，得豁免送交國別報告；日方原則上依據租稅協定與他國進行資訊交換，其於 2016 年 1 月簽署國別報告之多邊主管機關協定，截至 2017 年 10 月底，日方應向 37 個租稅管轄區提供國別報告資訊，並得自 40 個租稅管轄區獲得國別報告資訊，日方亦規定於特定情形下，得適用當地企業申報機制以獲得國別報告資訊。

(二)澳洲經驗分享

澳方認同國別報告為 BEPS 行動計畫之關鍵性項目，須透過提升國際透明度及合作方能成功，其並於 OECD Clearspace 網站分享其相關經驗。為有效執行國別報告自動資訊交換，澳方盼各租稅管轄區承諾並合作執行國別報告資訊交換。

為執行國別報告自動資訊交換，澳方於 2015 年底通過國內立法程序導入 BEPS 行動計畫 13 建議之移轉訂價三層文據架構，包含集團主檔報告、當地事業報告及國別報告，並於 2016 年 1 月 27 日簽署國別報告之多邊主管

機關協定，以進行國別報告自動資訊交換。澳方不會公開其取得之集團主權報告及當地事業報告內容，惟該等資訊可能因他國資訊交換請求而提供予他國。

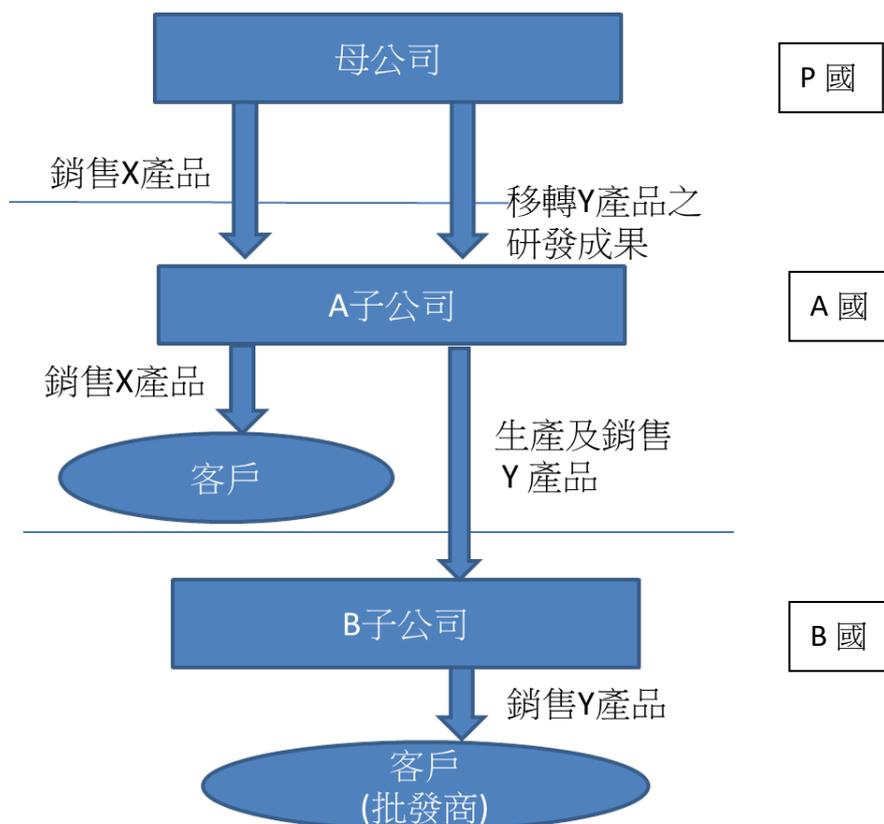
澳方發布指導原則（Law Companion Guideline 2015/3），以利其納稅義務人依循，另發布豁免門檻指導原則，規範免除部分或全部申報義務之標準，並建立問答集（FAQ），回應有關國別報告之常見問題。澳方持續致力於設計新策略以確保有效利用該等資訊進行移轉訂價風險評估，及設計開發系統處理、儲存及使用該等資訊，並將持續建立、更新相關管理措施之指導原則，促進國別報告自動資訊交換之效益。

十一、個案討論

個案討論一：

一、案例內容：

1. 母公司設立於 P 國，執行產品 X 及 Y 之研究發展活動並生產 X 產品，母公司將 X 產品出口至 A 子公司，並移轉 Y 產品之研究發展成果予 A 子公司。
2. A 子公司設立於 A 國，進口 X 產品後銷售予當地客戶（個人），X 產品有一年保固。A 子公司運用自母公司取得之研究發展成果於生產 Y 產品，並將 Y 產品出口至 B 子公司。
3. B 子公司設立於 B 國，向 A 子公司進口 Y 產品後銷售予當地客戶（批發商）。
4. A 子公司於 Y1 年至 Y4 年皆發生虧損，Y5 年稅率從 25% 降至 20%，而 A 子公司於 Y5 年有盈餘。A 國稅捐稽徵機關對 A 子公司 Y1 年至 Y4 年進行移轉訂價案件查核並進行調整，選擇適當之可比較對象，並以交易淨利潤法（transactional net margin method）為最適常規交易方法。



財務資料

A子公司之財務資料

| 年度 | Y1 | Y2 | Y3 | Y4 | Y5 |
|------------|-----|-------|-------|-------|-------|
| 營業收入(百萬美金) | 970 | 800 | 500 | 1,000 | 1,200 |
| 營業淨利(百萬美金) | 15 | -100 | -60 | -2 | 100 |
| 營業淨利率(%) | 1.5 | -12.5 | -12.0 | -0.2 | 8.3 |

註：
 1.A 子公司於 Y2 年進行組織縮編，10%員工遭裁員並取得額外補償，A 子公司組織縮編之成本為美金 1.2 億元。
 2.A 子公司於 Y3 年因地震遭受鉅額之存貨損失，損失高達美金 8 千萬元，Y 產品之生產線因此停產 2 個月。

可比較對象之財務資料(平均)

| 年度 | Y1 | Y2 | Y3 | Y4 | Y5 |
|------------|-------|-----|-----|---------|------|
| 營業收入(百萬美金) | 1,000 | 500 | 800 | 120,000 | 10 |
| 營業淨利(百萬美金) | 70 | 10 | 20 | 8,000 | 0.79 |
| 營業淨利率(%) | 7.0 | 2.0 | 2.5 | 6.7 | 7.9 |

註：A 子公司所在地之稅捐稽徵機關以相同可比較對象檢測 X 產品及 Y 產品，並將可比較對象中有虧損之公司排除。

二、案例欲討論問題：

若以P國主管機關角度，在進行相互協議程序時，會向A國稅捐稽徵機關或母公司進一步澄清之事實為何？

三、講座提供討論點範例：

功能分析

- A 子公司與 B 子公司各自執行或承擔之功能或風險為何？
- 誰負擔研究發展之成本？
- 誰負擔 X 產品 1 年保固？
- 要聚焦那個交易？（X 產品、Y 產品或兩者相關之交易）
- 就 Y 產品相關交易而言，A 子公司皆與關係企業進行交易，在此情況該如何處理 Y 產品相關交易？
- 若 B 子公司 Y 產品之銷售對象部分或全部皆為關係人，則如何進行移轉訂價分析？
- 若研究發展活動皆由母公司出資及管理，應如何看待權利金？

可比較程序分析

- 如何看待 Y2 年組織縮編成本？
- 如何看待 Y3 年地震所造成之影響？
- 如何看待 A 子公司與可比較對象於 Y4 年及 Y5 年營業收入鉅額差異？
- 如何看待將虧損公司排除可比較對象清單？

四、本組討論重點分述如下：

- 首先就功能與風險進行分析：

| 公司 | 產品 | 功能 | 風險 |
|-----------|----|-----------------------------------|--------|
| A 子 公司 | X | 進口並銷售（執行銷售功能） | 承擔較少風險 |
| | Y | 使用母公司研發成果製造並銷售予 B 子公 司（執行製造功能） | 承擔較多風險 |
| B 子 公司 | Y | 進口並銷售（執行銷售功能） | 承擔較少風險 |

- Y 產品之研究發展活動之投入成本係由母公司負擔，因此需向母公司及 A

國主管機關確認有關 Y 產品研究發展成果之發展、強化、維護、保護及使用等相關功能及風險係由誰執行及承擔？

- 詢問 X 產品及 Y 產品性質（大宗物品、民生消耗品或其他），並確認 X 產品及 Y 產品是否為相同或相似產品。
- 要求 A 國主管機關提供 A 子公司 X 產品及 Y 產品之拆分損益資料，並個別尋找可比較對象，A 子公司於 X 產品交易時係執行銷售功能，於 Y 產品交易時係執行製造功能，故應依產品及功能擇定適當可比較對象，並確認是否有內部可比較對象，若無內部可比較對象始採外部可比較對象。
- 若 Y 產品之研發活動皆由母公司執行，則進一步確認該研發成果是否以合理價格移轉予 A 子公司或收取合理權利金。若以 A 子公司為受測個體，在擇定可比較對象時應排除擁有無形資產之可比較對象。
- 在找可比較對象時，應找同一地區亦有組織縮編之公司，否則 A 子公司之損益應排除組織縮編（成本美金 1.2 億元）之影響，調整如下：

| 年度 | Y2 年 | |
|------------|--------|---------------|
| | 調整前 | 調整後 |
| 營業收入(百萬美金) | 800 | 800 |
| 營業淨利(百萬美金) | -100 | 20(=-100+120) |
| 營業淨利率(%) | -12.5% | 2.5% |

- 有關地震損失，可從地震區域擇定可比較對象，否則 A 子公司之損益應排除地震損失（成本美金 8 千萬元）之影響，調整如下：

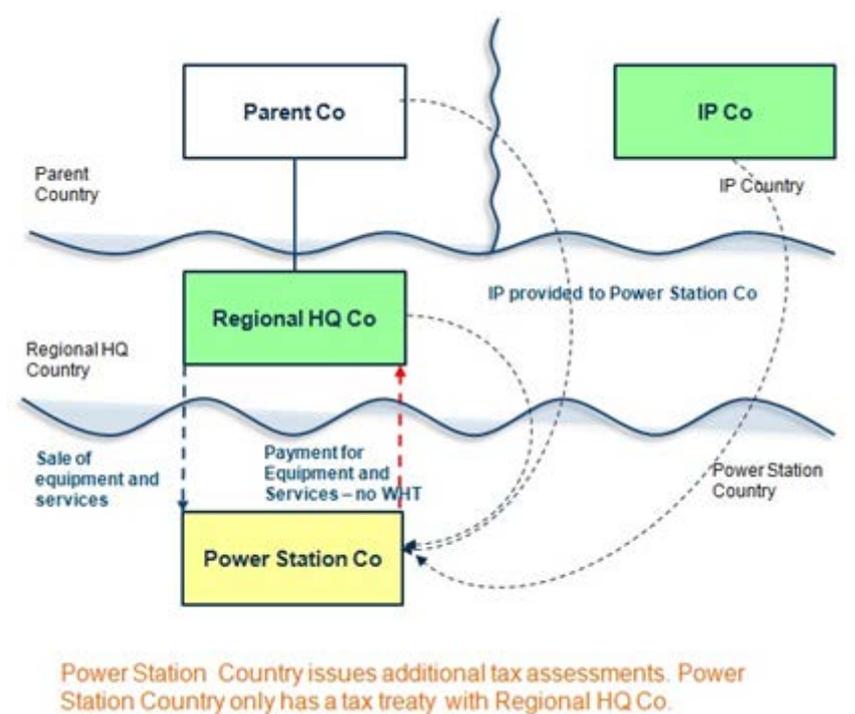
| 年度 | Y3 年 | |
|------------|--------|-------------|
| | 調整前 | 調整後 |
| 營業收入(百萬美金) | 500 | 500 |
| 營業淨利(百萬美金) | -60 | 20(=-60+80) |
| 營業淨利率(%) | -12.0% | 4% |

- 可比較對象 Y4 年之平均營收及營業淨利劇增，將詢問原因並確認是否有極端值(outlier)應予排除。

個案討論二：

一、案例內容

- (一) Parent 國之 Parent 公司於 Power Station 國興建太陽能發電廠，並由位於 Regional HQ 國之 Regional HQ 公司提供設備及服務，由位於 IP 國之 IP 公司提供專利及設計等無形資產；該太陽能發電廠之移轉訂價以交易淨利潤法為最通常規交易方法，採營業利潤率（Operating Margin）為利潤率指標。
- (二) Power Station 國對該電廠之移轉訂價案件進行查核，採剩餘利潤分割法（Residual Profit Split Method）並調增該電廠於該國之應納稅負；另 Power Station 國認定該電廠實質上應給付權利金予 IP 公司、Regional HQ 公司及 Parent 公司並補徵相關扣繳稅款。
- (三) 有關移轉訂價部分，Regional HQ 國否准相對應調減 Regional HQ 公司於該國之應稅利潤；另 IP 國、Regional HQ 國及 Parent 國亦否准稅額扣抵 Power Station 國補徵之扣繳稅款，爰造成雙重課稅問題。
- (四) 假設 Power Station 國僅與 Regional HQ 國定有租稅協定。



二、下就各種情境假設說明如何應用 BEPS 行動計畫 14 同儕檢視項目

(一) 預防爭議 (Preventing Disputes)

情境1: 租稅協定包含要求各國主管機關透過相互協議致力解決爭端之條文。

研析：符合最低標準 1.1 有關租稅協定政策納入第 25 條第 1 項至第 3 項規定，並將移轉訂價相對應調整納入相互協議範圍之規範。

情境2: Regional HQ 國與 Power Station 國同意考量雙邊預先訂價協議，惟 Regional HQ 國不同意將該協議溯及適用 (roll-back) 於以往年度。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 2.7 規定，倘經審核認定已往年度之交易事實與情況與預先訂價協議涵蓋年度一致，且未逾國內法核課期間之案件，Regional HQ 國應將雙邊預先訂價協議溯及適用於以前年度。

(二) 相互協議程序之可主張性 (Availability and Access to MAP)

情境1: Regional HQ 國認為該國國內稅法尚有救濟管道可供納稅義務人申訴時，納稅義務人不得提起相互協議申訴。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 1.1 規定，該最低標準要求租稅協定納入 OECD 稅約範本第 25 條 (相互協議程序) 第 1 項至第 3 項規定，該條第 1 項規範納稅義務人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，爰 Regional HQ 國不得因其國內稅法尚有救濟管道而不受理納稅義務人之相互協議申訴。

情境2: Regional HQ 國認為納稅義務人之主張不合理，所以否准其相互協議申請。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 3.1 規定，該最低標準規定

雙方主管機關皆應知悉納稅義務人之相互協議申請案件並審核是否受理，爰 Regional HQ 國尚不能單方否准其相互協議申請。

情境3: Power Station 國認為 Regional HQ 公司不具商業實質，適用租稅協定反避稅規定，爰納稅義務人不得提起相互協議申訴。

研析：Power Station 國不符合最低標準 1.2 規定，該最低標準規定涉及租稅協定或國內稅法反避稅規定之案件仍得提起相互協議申訴，爰 Power Station 國仍應受理納稅義務人之 MAP 申請。

（三） 解決相互協議案件（Resolution of MAP Cases）

情境1: Regional HQ 國接獲 Regional HQ 公司之相互協議申請，因認為本案可能結果為其須相對應調降該公司於該國稅負，而未將本案轉知 Power Station 國主管機關。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 1.1 及 3.1 規定，Regional HQ 國應將接獲之相互協議申請案件轉知 Power Station 國，且兩國均應基於合理善意（good faith）執行達成之協議。

情境2: Regional HQ 國主管機關告知 Power Station 國，因該移轉訂價相互協議案件涉及協定濫用問題，故其須經該國反避稅小組許可後才能處理。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 1.2 及 2.3 規定，涉及租稅協定或國內稅法反避稅規定之案件仍可提起 MAP 申請，且各國主關機關應不受其他稅務機關影響，具獨立作成決定之權力。

情境3: Power Station 國表明因雙方租稅協定未明定仲裁條文，故其不接受本案交由第三方仲裁決定。

研析：本案符合最低標準 1.7 規定，雖仲裁非強制性規定，惟 Power

Station 國清楚表明其對仲裁規定之立場。

(四) 執行相互協議程序決議 (Implementation of MAP Agreements)

情境1: Power Station 國就該相互協議案件願意部分退稅，惟需聘僱外部顧問費時 6 至 12 個月檢視退稅金額。

研析：Power Station 國不符合最低標準 1.3 規定，其應及時地執行雙方主管機關達成之決議。

情境2: Regional HQ 國按 MAP 決議進行相對應調整退還稅款，惟同時重啟該案件稅務查核並核定補繳稅額。

研析：Regional HQ 國不符合最低標準 1.1 規定，雙方主管機關應基於合理善意執行達成之決議內容。

肆、心得及建議

一、心得

我國向來重視國際反避稅發展趨勢，積極參與 OECD 舉辦之國際性稅務研討會瞭解國際情勢，汲取國際組織及各國與會代表之經驗；為接軌國際標準，我國近年參考 OECD 發布之 15 項 BEPS 行動計畫建議，檢視及修正我國現行稅法相關規定，致力減少逃稅或避稅安排之情形，並通過歐盟檢視，未列名於其 2017 年 12 月 5 日發布之「稅務不合作國家名單」。我國應持續瞭解國際趨勢，透過研討會平臺與相關國際組織及他國交流，俾共同促進經濟發展及維護租稅公平。

二、建議

（一）發布 MAP 指導原則

依 BEPS 行動計畫 14 建議之最低標準及其同儕檢視文件規範，FTA MAP 論壇將檢視各國就前揭最低標準之執行情形。為落實我國反避稅制度及因應國際組織檢視，宜參考前揭 BEPS 行動計畫 14 最低標準檢視項目，訂定我國 MAP 指導原則，以利徵納雙方依循，俾有效解決 MAP 案件，保障納稅義務人免於經濟上雙重課稅情形。

（二）持續參與相關國際性稅務會議，表達我國響應國際反避稅立場

參與本次研討會掌握新知，藉由與他國稅務專業官員交流實務經驗，促進國際交流並建立相關人脈，有利往後蒐集他國法規及實務作法，提升我國稅務官員專業職能，且得透過於研討會平臺發言或討論機會，向國際組織及與會各國表達我國響應國際反避稅立場及進度，宜持續參與，提升我國能見度。

（三）利用我國辦理國際研討會管道宣傳臺灣文化

韓國與 OECD 聯合舉辦稅務研討會，每年固定 1 場於韓國濟州島舉

行，使各國代表認識其首都以外之地區；另韓國亦利用研討會期間，透過簡報介紹韓國語言、文化及當地自然、人文特色，並配合其工作人員積極與各國代表互動，達成宣傳韓國特色目的。財政部財政人員訓練所每年固定舉辦國際租稅班課程，建議可參考韓國異地舉辦研討會及利用研討會期間介紹我國特色，使外國與會代表認識臺灣不同地方並宣傳在地文化。