

出國報告（出國類別：開會）

參加「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」研討會報告

服務機關：財政部

姓名職稱：國際財政司科長 包文凱

派赴國家：新加坡

出國期間：106年10月8日至10月14日

報告日期：107年1月11日

摘 要

經濟合作暨發展組織（OECD）與新加坡內地稅務局共同舉辦「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」研討會，介紹稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）發布「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」內涵、有關之 BEPS 行動計畫內容，並介紹加入該公約簽署者應辦理事項及實務程序。

本報告記錄內容提供有意加入簽署「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」國家瞭解其應完備條件及備妥事項（包括提交 OECD「對導入租稅協定相關措施以防止稅基侵蝕及利潤移轉多邊公約立場」文件），以利正式加入簽署。

目 次

壹、緣起及目的.....	1
貳、議程及與會人員.....	2
參、研討會內容.....	3
肆、心得及建議.....	36
伍、附錄.....	38

表目錄

表 1 多邊公約第 3 條（透視實體）簡介	6
表 2 多邊公約第 4 條（雙重居住者身分實體）簡介	8
表 3 多邊公約第 5 條（消除雙重課稅方法之適用）簡介	9
表 4 多邊公約第 6 條（協定目的）簡介	10
表 5 多邊公約第 7 條（防止協定濫用）簡介	12
表 6 多邊公約第 8 條（股利移轉交易）簡介	16
表 7 多邊公約第 9 條（處分實體股份或權益主要價值來自於不動產之財產交易所 得）簡介	17
表 8 多邊公約第 10 條（防止位於第三地領域常設機構濫用條文）簡介	18
表 9 多邊公約第 11 條（租稅協定有關限制對其居住者課稅規定之適用）簡介	18
表 10 多邊公約第 12 條（透過行紀安排或類似策略人為規避常設機構情況）簡介 ..	20
表 11 多邊公約第 13 條（透過特定活動排除規定人為規避常設機構情況）簡介	21
表 12 多邊公約第 14 條（合約分割）簡介	22
表 13 多邊公約第 15 條（與企業緊密關聯之人定義）簡介	22
表 14 多邊公約第 16 條（相互協議程序）簡介	23
表 15 多邊公約第 17 條（相對應調整）簡介	29

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development，OECD）成立於 1961 年，總部設於法國巴黎，以引領各國政府走向民主與市場經濟為宗旨，同時肩負維持經濟成長、提高就業、提升生活水準、維護財政金融穩定、協助其他國家經濟發展，促進全球貿易。

近來數位經濟（digital economy）新型態交易蓬勃發展，跨國集團企業藉各國稅制差異、關係企業間移轉訂價及協定競購（treaty shopping）等安排，達成移轉其居住地國之利潤，侵蝕來源地國之稅基，以降低其整體稅負，影響租稅公平。OECD 財政委員會（Committee on Fiscal Affairs，CFA）應 20 國集團（G20）要求，研議遏止跨國企業利用「稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profits shifting，BEPS）」行為之措施，於 2013 年 2 月發布防止 BEPS 報告，同年 6 月 25 日通過防止 BEPS 行動計畫（以下簡稱 BEPS 行動計畫），嗣經 G20 於 2013 年 7 月 19 日財政部長會議及同年 9 月 5 日至 6 日領袖會議肯認支持，於 2015 年 10 月發布各行動計畫之最終報告。

本研討會介紹 BEPS 行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）研議發布之「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約（以下簡稱多邊公約）」內涵，加入簽署者應辦理事項及實務程序。

貳、議程及與會人員

本研討會於新加坡租稅學院（Tax Academy of Singapore）由 OECD、新加坡內地稅務局共同舉辦，為期 5 天（10 月 9 日至 13 日），主講人包括 OECD 秘書處 BEPS 行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）多邊工具（Multilateral Instrument，MLI）小組組長（Leader）Mr. Maikel Evers、成員 Ms. Jessica Di Maria，新加坡內地稅務局 Assistance Commissioner Mr. Evelyn Lio、英國稅務及海關總署（HM Revenue & Custom）專家等。

來自 13 個國家或地區具協定諮商經驗或負責國際租稅政策計 22 員出席，除我國（1 名）外，參與之 12 個國家或地區包括阿拉伯聯合大公國（1 名）、孟加拉（2 名）、柬埔寨（2 名）、香港（2 名）、印度（1 名）、日本（1 名）、黎巴嫩（2 名）、菲律賓（2 名）、泰國（1 名）、烏克蘭（2 名）、越南（1 名）及新加坡（4 名）。

研討會規劃如下：

一、第一部分

- （一）時間：10 月 9 日至 10 日。
- （二）內容：「多邊公約」及其相關 BEPS 行動計畫。
- （三）主講人員：Mr. Maikel Evers 及英國專家。

二、第二部分

- （一）時間：10 月 10 日至 13 日上午。
- （二）內容：「多邊公約」內涵。
- （三）主講人員：Mr. Maikel Evers、Ms. Jessica Di Maria、Mr. Evelyn Lio（相互協議程序部分）及英國專家。

三、第三部分

- （一）時間：10 月 13 日下午。
- （二）內容：依「多邊公約」出具保留及通知意見釋例。
- （三）主講人員：Ms. Jessica Di Maria、Mr. Evelyn Lio（相互協議程序部分）。

參、研討會內容

一、「多邊公約」及其相關 BEPS 行動計畫

為解決跨國集團企業濫用租稅協定措施產生之稅基侵蝕及利潤移轉問題，BEPS 行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 6（防止租稅協定濫用）、行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）對於 2014 年 OECD 稅約範本提出修正建議；又考量跨國集團企業因各國 BEPS 行動面臨嚴重跨境重複課稅問題，行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率）確立租稅協定相互協議程序條文及最佳作法，並盼各國於國內建立執行辦法，解決跨境課稅爭議。

考量前揭 OECD 稅約範本修正，由各國循雙邊租稅協定諮商修正 3,000 餘個既存租稅協定困難度高，且完成期程難以掌握，為利執行，OECD 於 2013 年研擬 BEPS 行動計畫時訂定行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定），俾研擬訂定國際「多邊工具（Multilateral Instrument）」，由各國加入簽署，依該工具之規範取代或增訂相關條款於現行 3,000 餘個租稅協定。

2015 年 OECD 發布行動計畫 15 最終報告，確立「多邊工具更新雙邊租稅協定」作法，遂於 2015 年 11 月 5 日成立專責執行之「特別工作小組（ad hoc group）」，邀集各國參與，共同研擬「多邊工具」。

2016 年 11 月 24 日，OECD 發布由 100 餘國參與討論確認之「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」，內容納入 BEPS 包容性架構（Inclusive Framework on BEPS）要求成員國落實行動計畫 6（防止租稅協定濫用）及行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率）之最低標準（Minimum Standards），及其他涉及租稅協定行動計畫建議條款。另多邊工具條款包括多項選擇或保留意見（BEPS 包容性架構最低標準原則無法保留），供簽署者依其租稅協定政策選擇導入。

OECD 廣邀各國加入，於 2017 年 6 月 7 日於法國巴黎開放第一次簽署，目前 71 個國家或地區（包括中國大陸、日本、韓國及澳大利亞等，美國尚未加入）簽

署，並依多邊公約對外公布其採取之立場。第二次簽署預計於 2018 年初辦理，OECD 籲請尚未加入簽署國家或地區儘速加入。

第 1 天及第 2 天議題主要係就前揭納入多邊公約 BEPS 行動計畫 2、6、7 內容簡介，併入「二、多邊公約內涵」條文逐條說明。

二、「多邊公約」內涵

多邊公約共 7 章 39 條（內容參考附錄 A）。

第 1 章「範圍及用詞定義（Scope and Interpretation of Terms）」，規範公約範圍及用詞定義。

第 2 章「混合錯配（Hyper Mismatches）」、第 3 章「協定濫用（Treaty Abuse）」、第 4 章「避免常設機構之構成（Avoidance of Permanent Establishment Status）」及第 5 章「改善爭議解決（Improving Dispute Resolution）」係依序納入 BEPS 行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 6（防止租稅協定濫用）、行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）及行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率）建議修正 OECD 稅約範本重要內容，透過多邊公約各條「對協定之影響（Compatibility Clause）」規定，用以「取代已納入（in place of）」或「未納入（in the absence of）」該等規定之現存 3,000 餘個生效租稅協定之相應內容。

第 6 章「仲裁（Arbitration）」係 BEPS 行動計畫 14 建議，惟所有內容均屬選擇性，僅簽署國向存放機構（Depository）進行選擇通知者適用。

第 7 章「最終條款（Final Provisions）」規範加入公約之程序及效果，內容包括簽署（Signature）、批准（Ratification）、保留（Reservation）、通知（Notification）、生效（Enter into Force）、產生效力（Enter into Effect）、撤回（Withdrawal）、存放機構（Depository）等。

第 3 天至第 5 天上午介紹前揭多邊公約內涵，以下就各條文涉及 BEPS 行動計畫內容、條文結構及效力簡要說明：

（一）第 1 章「範圍及用詞定義（Scope and Interpretation of Terms）」

1、第 1 條「公約範圍（Scope of the Convention）」

規定本公約用以修改所有第 2 條第 1 項第 1 款定義之「納入之租稅協定（Covered Tax Agreements）」。

2、第 2 條「用詞定義（Interpretation of Terms）」

第 1 項定義本公約「納入之租稅協定」、「一方（Party）」、「締約租稅管轄領域（Contracting Jurisdiction）」及「簽署（Signatory）」等用詞。「納入之租稅協定（以下簡稱協定）」，以雙邊租稅協定為例，指簽署生效之租稅協定，且協定締約任一方均簽署本公約，並依本項規定將該協定列入者屬之。OECD 主講人補充，部分國家考量近期諮商簽署並生效租稅協定已納入 BEPS 行動計畫建議，爰未將其列入「納入之租稅協定」；部分國家（例如英國）將諮商完成簽署尚未生效之協定列入，以向協定締約另一方表達落實 BEPS 行動計畫之決心，然因該協定未生效，即使締約雙方均為多邊公約簽署者，並將該協定列入「納入之租稅協定」，多邊公約不會對該協定產生效力；部分國家表達加入公約簽署係想避開與自身協定政策分歧、諮商困難或無法溝通之協定夥伴國，透過簽署公約直接更新協定。

第 2 項規定本公約未定義之用詞，適用各指定租稅協定用詞定義。

（二）第 2 章「混合錯配（Hyper Mismatches）」

共 3 條，包括第 3 條「透視實體（Transparent Entity）」、第 4 條「雙重居住者身分之實體（Dual Resident Entity）」及第 5 條「消除雙重課稅方法之適用（Application of Methods for Elimination of Double Taxation）」，內容擇要整理如表 1 至表 3。

表 1 多邊公約第 3 條（透視實體）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	透視課稅實體適用協定之原則。
2		BEPS 建議措施	居住地國對該等透視實體於適用消除雙重課稅機制時之例外處理規定。
3		BEPS 建議措施	依本公約第 11 條第 3 項「租稅協定對締約一方對其居住者課稅權利限制適用規定」採取保留者，於本條第 1 項句末加入「透視實體規定不影響締約一方對其居住者之課稅」規定。
4		對協定之影響 ¹	第 1 項(透視課稅實體適用協定之原則)適用於「取代已納入(in place of)」或「未納入(in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬於符合第 1 項規範之情形（即適用於原協定有相容規定之情形）。
5	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		第 1 項不適用於已納入相關規定（依第 4 項）之協定。
	c)		第 1 項不適用於已納入相關規定（依第 4 項），否准透過第三地實體取得所得享有利益之協定。
	d)		第 1 項不適用於已納入相關規定（依第 4 項），明定特定事實及實體、安排適用情形之協定。
	e)		第 1 項不適用於已納入相關規定（依第 4 項），明定特定事實及實體、安排之適用情形，且否准透過第三地實體取得所得享有利益之協定。
	f)		第 2 項不適用於協定。
	g)		第 1 項僅適用於已納入相關規定（依第 4 項），明定特定事實及實體、安排適用情形之協定。
6		應行之通知及效力	1、依第 5 項第 c 款至第 e 款及第 g 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款（第 g 款僅列出符合規定之協定及其條款）。 2、於協定任一方通知協定及其條款完全相同時，第 1 項取代原協定內容，否則第 1 項與原條款併存，並優先適用第 1 項規定（以下簡稱優先於原規定適用效力 ² ）。

¹ 主講人對各條中本項規定之通稱，英文為 Compatibility Clause。

² 主講人通稱此效果為「優先效力 (Superseding effect)」。

多邊公約各條文保留條款具絕對效果，即協定締約一方依多邊公約出具保留意見者，無論締約他方意見如何，該多邊公約條文不對協定產生新增或取代效果。

多邊公約各條通知條款，不似保留條款之絕對效果，協定締約各方均簽署公約、將該協定納入適用對象且未依公約出具保留意見者，尚需分別依規定向存放機構進行通知，並以各方通知內容完全一致時，產生多邊公約條款新增或取代之效果；倘各方通知不一致時，原則上所有締約方依該多邊公約條款通知內容均「增訂」於協定，與原規定併存，惟多邊公約條文優先原規定（即所稱優先於原規定適用效力，superseding effect）。

部分多邊公約條款通知條文未納入「優先於原規定適用效力」，例如第 5 條第 10 項、第 6 條第 6 項、第 7 條第 17 項第 b 款、第 8 條第 4 項、第 9 條第 7 項及第 8 項、第 10 條第 5 項及第 6 項、第 13 條第 7 項及第 8 項、第 16 條第 6 項第 c 款及第 d 款。

表 2 多邊公約第 4 條（雙重居住者身分實體）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	具雙重居住者身分實體適用之破除僵局規定。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬於符合第 1 項規範之情形。
3	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		不適用於已納入由主管機關相互協議解決規定之協定。
	c)		不適用於已納入未經由主管機關相互協議解決不得享有協定利益規定之協定。
	d)		不適用於已納入由主管機關相互協議且對未取得該協議者適用協定情形規定之協定。
	e)		第 1 項最後一句以未經由主管機關相互協議解決不得享有利益規定取代。
	f)		整條不適用於締約他方以本條第 e 項保留之協定
4		應行之通知及效力	1、未依第 5 項第 a 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款（第 b 款至第 d 款者僅列出符合規定之協定及其條款）。 2、第 1 項具優先於原規定適用效力 ³ 。

³ 於協定任一方通知協定及其條款完全相同時，第 1 項取代原協定內容，否則第 1 項與原條款併存，並優先適用第 1 項規定。

表 3 多邊公約第 5 條（消除雙重課稅方法之適用）簡介

項	款	類別	內容說明
1		屬選擇條文及其效力	本條適用於採取免稅法國家，僅於其自下列三方案選擇時產生效力（未選擇者不受本條影響）。
2		BEPS 建議措施	方案 A 免稅法條文內容。
3		對協定之影響	方案 A 對協定之影響。
4		BEPS 建議措施	方案 B 免稅法條文內容。
5		對協定之影響	方案 B 對協定之影響。
6		BEPS 建議措施	方案 C 免稅法條文內容。
7		對協定之影響	方案 C 對協定之影響。
8		保留條款	未選擇任一方案者，有對任一協定適用本條進行保留之權利。
9		保留條款	未選擇方案 C 者，有對締約他方選擇方案 C 適用於該協定進行保留之權利。
10		應行之通知	對採取之方案、協定及其條款通知存放機構。

第 5 條「消除雙重課稅方法之適用」為選擇性條款（共 3 個選項），供採「免稅法（exemption method）」消除雙重課稅之國家或地區選擇⁴。未依本條選擇且不出具任何保留意見之締約方，於擬具其立場時僅需於 OECD 發布之「依導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約進行保留及通知範本」本條所有內容（包括條號）刪除即可。

⁴ 我國無論依國內法或租稅協定均採「扣抵法（credit method）」消除雙重課稅，本條對我國尚無影響。

(三) 第 3 章「協定濫用 (Treaty Abuse)」

包括第 6 條「協定目的 (Purpose of a Covered Tax Agreement)」、第 7 條「防止協定濫用 (Prevention of Treaty Abuse)」、第 8 條「股利移轉交易 (Dividend Transfer Transactions)」、第 9 條「處分實體股份或權益主要價值來自於不動產之財產交易所得 (Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property)」、第 10 條「防止位於第三領域常設機構濫用規定 (Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions)」、第 11 條「租稅協定中有關限制對其居住者課稅規定之適用 (Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents)」，共 6 條，內容擇要整理如表 4 至表 9。

表 4 多邊公約第 6 條 (協定目的) 簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	BEPS 建議表明洽簽協定目的之前言。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3		選擇性條款	於第 1 項前言內容前增訂「咸欲發展經貿及稅務合作關係」之文字。
4		保留條款	第 1 項不適用於已納入相關規定 (依第 4 項) 之協定。
5		應行之通知及效力	1、任一締約方應就已納入相關規定之協定、其前言內容通知存放機構 (依第 4 項保留之協定無需列入)。 2、第 1 項具優先於原規定適用效力。
6		應行之通知及效力	1、選擇增訂第 3 項之締約一方應就未納入該條款之協定通知存放機構。 2、第 3 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。

1、第 6 條「協定目的」(詳表 4)

第 1 項規定之前言，依 BEPS 包容性架構行動計畫 6「同儕檢視文件 (Peer Review Documents)」之「檢視項目 (Terms of reference)」，租稅協定序言應納入「咸欲締結避免所得稅及資本稅雙重課稅協定，同時不為逃稅及避稅提供減免稅待遇 (包括第三國居住者藉由協定競購安排間接獲取本協定利益)」，為其定義之最低標準，參與包容性架構成員國之租稅協定均需據以訂定。爰此，本條無整條保留規定，公約簽署者依第 5 項規定就各協定、其前言「內容」通知存放機構。

多邊公約條款僅本條訂有應就協定實質內容文字通知存放機構規定，且僅於協定任一締約方通知內容完全相同時，多邊公約前言取代協定原有前言，否則多邊公約前言與協定原有前言併存。據主講人表示，本條因需就協定實質內容文字進行通知，為多邊公約簽署國最常因意見不同而需協商之項目，有時爭議只涉及一個標點符號。

另在進行協定內容文字通知時，「<」及「>」符號間之文字表示不受多邊公約影響文字。

表 5 多邊公約第 7 條（防止協定濫用）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	BEPS 行動計畫 6 建議之「主要目的測試（Principal Purpose Test, PPT）」條文。
2		第 1 項對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入（in place of）」或「未納入（in the absence of）」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3		得適用 PPT 選擇性條款情形	未依第 15 項第 a 款保留者，得選擇第 4 項條文。
4		PPT 選擇性條款	BEPS 建議之「酌情救濟」條文。
5		第 4 項對協定之影響	說明協定原有規定屬符合第 4 項規範之情形。
6		S-LOB 選擇性條款之效力	第 8 項至第 13 項為 BEPS 行動計畫 6 建議之「簡易利益限制（Simplified Limitation on Benefits, S-LOB）」條款，選擇該等條款者應依第 17 項第 c 款執行通知，其協定僅於該協定其他締約方亦選擇本項時適用。
7	a)	S-LOB 選擇性條款之特殊適用規定	簽署者未選擇第 6 項 S-LOB，但選擇本項並依規定通知者，倘協定締約他方選擇 S-LOB 條文，該條文適用於協定（S-LOB 對稱適用 ⁵ ）。
	b)		簽署者未選擇第 6 項 S-LOB，但選擇本項並依規定通知者，倘協定締約他方選擇 S-LOB 條文，該條文僅適用於協定締約他方（S-LOB 非對稱適用 ⁶ ）。
8		BEPS 建議措施	除符合協定第 1 條適用之人外，尚需為「適格之人（qualified person）」方得享有協定利益。
9		BEPS 建議措施	適格之人規定。
10		BEPS 建議措施	非屬適格之人，惟其從事積極營業活動，與該活動有關之所得可享協定利益。
11		BEPS 建議措施	非屬適格之人，惟其符合「約當受益權人（equivalent beneficiaries）」者，可享有協定利益。
12		BEPS 建議措施	S-LOB 「酌情救濟」條文。

⁵ symmetric application。

⁶ asymmetric application。

項	款	類別	內容說明
		施	
13		BEPS 建議措施	與 S-LOB 有關之名詞定義。
14		對協定之影響	S-LOB 適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」適格之人規定之協定，並說明協定原有規定屬符合訂有適格之人情形。
15	a)	保留條款	第 1 項不適用於協定，惟致力於以詳細版 LOB 條文及防止財務導管安排之其他規定落實 BEPS。
	b)		第 1 項(及第 4 項)不適用於納入相關規定之協定。
	c)		S-LOB 不適用於納入相關規定之協定。
16		保留條款	除依第 7 項規定之協定外，依第 6 項選擇適用 S-LOB 條款之締約方得保留 S-LOB 適用於締約他方未選擇 S-LOB 條款之協定。
17	a)	應行之通知及效力	1、未依第 15 項第 a 款保留者應通知存放機構已納入第 1 項相關規定之協定及其條款（不包括依第 15 項第 b 款已納入相關規定而保留之協定）。 2、第 1 項具優先於原規定適用效力 ⁷ 。
	b)		1、選擇適用第 4 項規定者應通知存放機構。 2、第 4 項僅適用於任一締約方均依規定選擇適用之協定。
	c)		選擇適用第 6 項 (S-LOB) 規定者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款（不包括依第 15 項第 c 款已納入相關規定而保留之協定）。
	d)		未選擇適用第 6 項 (S-LOB) 而選擇第 7 項規定者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款（不包括依第 15 項第 c 款已納入相關規定而保留之協定）。
	e)		依本項第 c 款及第 d 款規定通知者，S-LOB 具優先於原規定適用效力 ⁸ 。

⁷ 於協定任一方通知協定及其條款完全相同時，第 1 項取代原協定內容，否則第 1 項與原條款併存，並優先適用第 1 項規定。

⁸ 於協定任一方通知協定及其條款完全相同時，第 1 項取代原協定內容，否則第 1 項與原條款併存，並優先適用第 1 項規定。

2、第 7 條「防止協定濫用」(詳表 5)

第 1 項規定「主要目的測試 (Principal Purpose Test, PPT)」及第 8 項至第 13 項規定「簡易利益限制 (Simplified Limitation on Benefits, S-LOB)」為 BEPS 包容性架構行動計畫 6「同儕檢視文件」、「檢視項目」所列最低標準，參與包容性架構成員國就下列選擇一項遵行：

- (1) 納入行動計畫 6 最終報告建議之「PPT」及「S-LOB 或詳細利益限制 (Detailed Limitation on Benefit, D-LOB)」條文。
- (2) 納入「PPT」條文。
- (3) 納入「D-LOB」條文，並輔以適當機制俾處理協定無法解決之導管安排 (Conduit arrangements)，例如採取類似 PPT 形式之防止導管安排規定、或能達成相同效果之國內反避稅規定或司法原理。

第 4 項 PPT「酌情救濟」條款提供主管機關對即使未符合 PPT 規定要件之交易或安排，得視情決定提供協定利益。例如所得來源地國對屬他方居住者直接投資 (direct investment) 原得適用較低上限稅率之股利，因該人未符合 PPT 測試，應否准適用者，或可視情給予證券投資 (portfolio investment) 上限稅率 (較直接投資稅率為高)；或第 3 國居住者為「約當受益人 (derivative beneficiary)⁹」，其透過締約他方居住者取得之股利，所得來源地國因交易或安排未符合 PPT 測試，應否准適用者，或可視情給予約當受益人其約當協定利益。

第 6 項明定第 8 項至第 13 項規定 S-LOB 為選擇條款，僅於簽署者選擇後發生效力。

第 7 項為 S-LOB 條款特殊適用規定，簽署者得據以決定 S-LOB 僅適用於特定協定 (多邊公約其他條款無此針對特別協定適用之規定)。該項第 a 款規定簽署者為協定締約之一方，其未依第 6 條選擇 S-LOB 者，可透過本

⁹ 所得來源地國與該第 3 國租稅協定股利上限稅率較適用租稅協定股利上限稅率為低之情形。

條表達當締約他方依公約選擇協定納入 S-LOB 條款時，同意 S-LOB 條款適用於該協定，稱為「S-LOB 對稱適用」條款；第 b 款為「S-LOB 非對稱適用」條款，指協定締約一方表達當該協定締約他方選擇納入 S-LOB 條款時，同意 S-LOB 適用於該締約他方。

本條為 BEPS 最低標準，原則上無法保留，惟為保有部分國家租稅協定政策採取「D-LOB」且不納入 PPT 方式執行 BEPS 包容性架構之最低標準，本條第 15 項第 a 款規範得就 PPT 保留，或依第 16 項就某協定 S-LOB 保留，惟需努力依 BEPS 包容性架構其他規定落實最低標準。依據參與草擬多邊公約講者說明，前述以訂定「D-LOB」搭配「解決財務導管安排其他規定」並堅持不增訂「PPT」條文係以美國為代表，然美國尚未簽署多邊公約，爰目前 71 個簽署多邊公約者未有依該項出具保留意見之情形（即全數同意 PPT 條文）。又 71 個簽署者僅 4 個選擇訂定第 6 項 S-LOB 條款，12 個選擇第 7 項，同意當締約他方選擇時該協定適用 S-LOB 條款規定。

僅以 PPT 為執行 BEPS 包容性架構最低標準者，僅需依第 17 項第 a 款規定通知存放機構，即可發生第 1 項 PPT 規定增訂於或取代原協定規定之效力。

表 6 多邊公約第 8 條（股利移轉交易）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	對直接投資適用較優惠稅率 ¹⁰ 增訂需符合股權持有期間超過 365 天門檻之規定。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。。
3	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)	保留條款	整條不適用於下列情形之協定： 1、第 i 目：已訂持有門檻者。 2、第 ii 目：已訂持有門檻且門檻期間低於 365 天者。 3、第 iii 目：已訂持有門檻且門檻期間高於 365 天者。
4		應行之通知及效力	1、未依第 3 項保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款（不包括第 3 項第 b 款保留之協定）。 2、第 1 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。

3、第 8 條「股利移轉交易」（表 6）

未依第 3 項保留者需通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款，僅於協定任一締約方通知完全相同時產生增訂持有期間門檻之效力。

4、第 9 條「處分實體股份或權益主要價值來自於不動產之財產交易所得」（表 7）

未依第 6 項第 a 款就整條規定保留者需通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款，僅於協定任一締約方通知完全相同時產生增訂持有期間門檻或（及）增訂權益之適用效力。

¹⁰ 按 OECD 稅約範本第 10 條第 2 項第 a 款規定，取得被投資公司資本 25%以上股權（直接投資）所分配之股利適用較低稅率 5%；第 10 條第 2 項第 b 款規定其他情形（證券投資，portfolio investment）適用 15%。

表 7 多邊公約第 9 條（處分實體股份或權益主要價值來自於不動產之財產交易所得）簡介

項	款	類別	內容說明
1	a)	BEPS 建議措施	於 OECD 稅約範本第 13 條第 4 項增訂需符合持有 365 天門檻期間規定。
	b)		於 OECD 稅約範本第 13 條第 4 項增列適用於與實體有關權益之情形。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3		選擇性條款之情形	得就第 4 項條文規定進行選擇。
4		選擇性條款	於第 1 項（即 OECD 稅約範本第 13 條第 4 項）增訂主要與不動產相關指不動產價值占總資產超過 50%之情形。
5		對協定之影響	第 4 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 4 項規定之門檻協定，並說明協定原有規定屬符合第 4 項規範之情形。
6	a)	保留條款	第 1 項不適用於所有協定。
	b)		第 1 項第 a 款不適用於所有協定。
	c)		第 1 項第 b 款不適用於所有協定。
	d)		第 1 項第 a 款不適用於已訂第 a 款規定之協定。
	e)		第 1 項第 b 款不適用於已訂第 b 款規定之協定。
	f)		第 4 項不適用於已訂該項規定之協定。
7		應行之通知及效力	1、未依第 6 項第 a 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款。 2、第 1 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。
8		應行之通知及效力	1、選擇第 4 項者應通知存放機構其選擇。 2、第 4 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。

表 8 多邊公約第 10 條（防止位於第三地領域常設機構濫用條文）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	增訂來源地國給付得歸屬位於第三地領域 PE 之給付，來源地國不應提供協定優惠之情形。
2		BEPS 建議措施	位於第三地領域 PE 係積極從事營運活動者不適用第 1 項規定。
3		BEPS 建議措施	前 2 項之「酌情救濟」條文。
4		對協定之影響	第 1 項至第 3 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項至第 3 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項至第 3 項規範之情形。
5	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		整條不適用於已訂相關規定之協定。
	c)		本條僅適用於已訂相關規定之協定。
6		應行之通知及效力	1、未依第 5 項第 a 款或第 b 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款。 2、依前述通知之規定具優先於原規定適用效力。。

表 9 多邊公約第 11 條（租稅協定有關限制對其居住者課稅規定之適用）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	除另有規定外，協定不影響居住地國對其居住者之課稅。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		整條不適用於已訂相關規定之協定。
4		應行之通知及效力	1、未依第 3 項第 a 款或第 b 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款。 2、第 1 項規定具優先於原規定適用效力。

(四) 第 4 章「規避常設機構情況 (Avoidance of Permanent Establishment Status)」

包括第 12 條「透過行紀¹¹安排或類似策略人為規避常設機構情況 (Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies)」、第 13 條「透過特定活動排除規定人為規避常設機構情況 (Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions)」、第 14 條「合約分割 (Splitting-up of Contracts)」及第 15 條「與企業緊密關聯之人定義 (Definition of a Person Closely Related to an Enterprise)」，共 4 條，內容擇要整理如表 10 至表 13。

1、第 12 條「透過行紀安排或類似策略人為規避常設機構情況」(表 10)

依第 3 項規定，BEPS 建議代理人 PE、獨立代理人不視為構成代理人 PE 規定僅對協定已納入類似規定者產生取代效果，即 PE 條文未納入代理人 PE 協定不受本條規定影響，爰於第 5 項及第 6 項通知及效力中，敘明僅協定任一締約方意見完全相同時產生增訂於協定之效力 (no superseding effect)。

71 個簽署者中 31 個同意依本條更新其協定之代理人 PE 條款。

¹¹ 查民法第 576 條「稱行紀者，謂以自己之名義，為他人之計算，為動產之買賣或其他商業上之交易，而受報酬之營業」。此定義與大陸法系代表國家德國法律 *Commissionnaire* 契約之規定，指受人 (agent) 以自己名義簽約，由委任人 (principle) 提供商品或服務，受人收取佣金然對契約他方就商品或服務負責之契約類型，常用以規避 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項代理人 PE 定義情形較為接近。

表 10 多邊公約第 12 條 (透過行紀安排或類似策略人為規避常設機構情況) 簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	新代理人 PE 條款。
2		BEPS 建議措施	新獨立代理人不視為構成代理人 PE 情形條款。
3	a)	對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
	b)		第 2 項適用於「取代已納入 (in place of)」第 2 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 2 項規範之情形。
4		保留條款	整條不適用於所有協定。
5		應行之通知及效力	1、未依第 4 項保留者應通知存放機構已納入第 3 項第 a 款 (即第 1 項代理人 PE 條款) 相關規定之協定及其條款。 2、第 1 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。
6		應行之通知及效力	1、未依第 4 項保留者應通知存放機構已納入第 3 項第 b 款 (即第 2 項獨立代理人不視為構成 PE) 相關規定之協定及其條款。 2、第 2 項僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。

表 11 多邊公約第 13 條（透過特定活動排除規定人為規避常設機構情況）簡介

項	款	類別	內容說明
1		選擇條文及效力	可選擇第 2 條（方案 A）、第 3 條（方案 B）或都不選。
2		BEPS 建議措施	方案 A：先敘明不視為構成 PE 條款所有活動，於項末說明該等活動或其組合以準備或附屬性質為限。
3		BEPS 建議措施	方案 B：於敘明不視為構成 PE 條款各項活動表明以準備或附屬性質為限。
4		BEPS 建議措施	增訂「前揭規定不適用於緊密關聯企業」條款（無論選方案 A、方案 B 或未選擇）。
5	a)	對協定之影響	第 2 項或第 3 項適用於「取代已納入（in place of）」不視為構成 PE 活動規定之協定，並說明協定原有規定屬符合不視為構成 PE 活動規範之情形。
	b)		第 4 項適用於納入不視為構成 PE 活動規定之協定。
6	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		第 2 項不適用明定不視為構成 PE 各項活動均個別以準備或附屬性質為限之協定。
	c)		第 4 項不適用於相關協定。
7		應行之通知及效力	1、依第 1 項對選取之方案應就第 5 項第 a 款情形（即方案 A 或方案 B）之協定及其條款通知存放機構。 2、所選擇之方案僅於協定所有締約方意見完全相同時增訂於協定。
8		應行之通知及效力	1、未依第 6 項第 a 款或第 c 款保留，且無意依第 1 項選擇者，應就納入第 5 項第 b 款情形（即不視為構成 PE 活動規範）之協定及其條款通知存放機構。 2、僅於協定所有締約方意見完全相同時增訂於協定。

2、第 13 條「透過特定活動排除規定人為規避常設機構情況」（表 11）

第 2 項及第 3 項均為 BEPS 行動計畫建議條文，第 2 項於本項末句加入前述活動或其組合以準備或補助性質為限，第 3 項於各款明列活動句末均加入以準備或補助性質為限，實質效果相同。

依第 7 項規定方案 A 及方案 B 之選擇僅於協定所有締約方意見相同時增訂於協定 (no superseding effect)；第 8 項規定，簽署者未對全條文或對第 4 項保留者，第 4 項「本項有關之規定不適用於緊密關聯企業」條款增訂於協定，爰需通知存放機構相關協定及其條款，惟僅於協定所有締約方意見相同時產生增訂效力。

71 個簽署者中 41 個選擇本條第 2 項或第 3 項更新其現有協定。

表 12 多邊公約第 14 條 (合約分割) 簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	於工程 PE 條款新增緊密關聯企業從事關聯活動天數應予併算之規定。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3	a)	保留條款	整條不適用於所有協定。
	b)		整條不適用於天然資源相關規定。
4		應行之通知及效力	1、未依第 3 項第 a 款保留者應通知存放機構已納入相關規定之協定及其條款。 2、第 1 項規定具優先於原規定適用效力。

表 13 多邊公約第 15 條 (與企業緊密關聯之人定義) 簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	依第 12 條第 2 項、第 13 條第 4 項或第 14 條第 1 項修改之協定，應增訂「與企業緊密關聯之人」定義。
2		保留條款	依第 12 條第 4 項、第 13 條第 6 項第 a 款或第 c 款、第 14 條第 3 項第 a 款保留者，得保留整條不適用於所有協定。

(五) 第 5 章「改善爭議解決 (Improving Dispute Resolution)」

包括第 16 條「相互協議程序 (Mutual Agreement Procedure)」及第 17 條「相對應調整 (Corresponding Adjustments)」，內容擇要整理如表 14 至表 15。

表 14 多邊公約第 16 條 (相互協議程序) 簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	前段規範一方居住者對不符合協定之課稅得向任一締約方提出申訴 (BEPS 建議，取代 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項前段)；後段規範一方居住者依前段提出申訴應於自接獲不符合協定課稅首次通知起 3 年為之 (與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項後段同)。
2		BEPS 建議措施	前段規範主管機關接獲前項申訴應致力解決；後段規範主管機關對此達成之共識應予執行，且不受國內核課期間規定限制 (與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項相同)。
3		BEPS 建議措施	前段規範主管機關對協定之困難、疑慮、解釋及適用應積極溝通；後段規範主管機關對協定未規範事項亦得溝通 (與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項相同)。
4	a)	對協定之影響	1、第 i 目：第 1 項前段適用於「取代已納入 (in place of)」或「未納入 (in the absence of)」第 1 項前段規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項前段規範之情形。 2、第 ii 目：第 1 項後段適用於「取代已納入 (in place of)」第 1 項後段且期間規定少於 3 年之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項後段規範之情形；及未有期間規範之協定。
	b)		1、第 i 目：第 2 項前段適用於「未納入 (in the absence of)」第 2 項前段規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 2 項前段規範之情形。 2、第 ii 目：第 2 項後段適用於「未納入 (in the absence of)」第 2 項後段規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 2 項後段規範之情形。
	c)		1、第 i 目：第 3 項前段適用於「未納入 (in the absence

項	款	類別	內容說明
			of)」第 3 項前段規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 3 項前段規範之情形。 2、第 ii 目：第 3 項後段適用於「未納入(in the absence of)」第 3 項後段規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 3 項後段規範之情形。
5	a)	保留條款	第 1 項前段不適用於所有協定，然為符合 BEPS 包容性架構最低標準，應規範於拒絕受理前，應通知或洽商締約他方。
	b)		第 1 項後段不適用於對納稅義務人提起 MAP 未規範應提起期間之協定。為符合 BEPS 包容性架構最低標準，未定明之協定應確保期間至少為 3 年。
	c)		1、第 i 目：第 2 項後段不適用所有協定，因所有協定均訂有 MAP 決議執行不受國內期間限制。 2、第 ii 目：第 2 項後段不適用所有協定，規劃將以雙邊諮商修約方式確保所有協定有關 PE（第 A 小目）及關係企業（第 B 小目）歸屬利潤之調整（即移轉訂價查核）期限。
6	a)	應行之通知及效力	1、未依第 5 項第 a 款保留者應通知存放機構已納入第 4 項第 a 款第 i 目（即納稅義務人得提起 MAP）相關規定之協定及其條款。 2、該規定具優先於原規定適用效力。
	b)		1、第 i 目：未依第 5 項第 b 款保留者應通知存放機構提起 MAP 期間少於 3 年之協定及其條款；該規定具優先於原規定適用效力。 2、第 ii 目：未依第 5 項第 b 款保留者應通知存放機構提起 MAP 期間長於 3 年之協定及其條款。
	c)		1、第 i 目：通知存放機構「未納入」第 4 項第 b 款第 i 目（即 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項前段）規定之協定；該規定僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。 2、第 ii 目：未依第 5 項第 c 款保留者通知存放機構「未納入」第 4 項第 b 款第 ii 目（即 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項後段）規定之協定；該規定僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。

項	款	類別	內容說明
	d)		<p>1、第 i 目：通知存放機構「未納入」第 4 項第 c 款第 i 目（即 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項前段）規定之協定；僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。</p> <p>2、第 ii 目：通知存放機構「未納入」第 4 項第 c 款第 ii 目（即 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項後段）規定之協定；僅於協定任一締約方意見完全相同時增訂於協定。</p>

有關第 16 條「相互協議程序（MAP）」，依 BEPS 包容性架構有關行動計畫 14「同儕檢視文件」、「檢視項目」，列為最低標準，參與包容性架構成員國需依檢視項目規定執行，本條原則無保留規定。BEPS 包容性架構檢視項目分為 4 項，各項所列標準如下：

1、預防爭議（Preventing Disputes）

- (1) 應確保其租稅協定包括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之條文。
- (2) 實施雙邊預先訂價協議之國家應提供該協議得溯及適用於與該協議適用個案交易事實及情況相同且可經核實，未逾適用期限（如未逾國內法核課期間）之先前年度案件。

2、相互協議程序之可使用性（Availability and Access to MAP）

- (1) 應確保其租稅協定包括相互協議程序規定，規範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之救濟規定，得於不符合該協定規定課稅首次通知起三年內提出相互協議程序請求。
- (2) 應確保①其租稅協定第 25 條第 1 項允許納稅人可向任何一方締約國主管機關提出相互協程序請求，或②在協定未允許向任何一方締約國提出相互協議程序請求之情形，受理請求一方認為申訴無理時，應踐行雙邊諮商或通知程序，以使他方締約國主管機關得表示意見（此處所稱諮

商非指如何解決系爭案件之諮商)。

- (3) 應允許移轉訂價案件得提出相互協議程序申請。
- (4) 應允許納稅義務人就稅務機關所為調整案件是否構成濫用租稅協定或國內法反避稅條款是否與租稅協定牴觸持不同意見時，得提出相互協議程序申請。
- (5) 各國不得因納稅義務人與稅務機關成立稅務調查和解而禁止其提出相互協議程序申請。如國內有獨立於稅務稽查與審理功能、僅得由納稅義務人申請而啟動之行政或法定爭端解決機制，得限制利用該機制之案件提出相互協議程序申請。
- (6) 如納稅義務人已依相互協議程序相關申請規範提交必要文件，不得以提供資訊不足為由，限制其提出相互協議程序申請。
- (7) 應確保其租稅協定包括雙方主管機關得共同磋商以消除該協定未規定之雙重課稅問題之規定。
- (8) 應就申請及使用相互協議程序訂定明確法規、指引及程序，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) 應確保有關申請及使用相互協議程序之法規、指引及程序得為公眾廣泛周知，並應依據要求之格式於共享公開平台公布其相互協議程序資訊概況。
- (10) 應於相互協議程序指引明定不因納稅義務人與稅務機關成立稅務調查和解而排除其使用相互協議程序之權利。如就使用獨立於稅務稽查與審理功能、僅得由納稅義務人申請而啟動之行政或法定爭端解決機制之案件限制其提出相互協議程序申請，應通知他方締約國該等機制，並於相互協議程序指引以及該程序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) 應確保其租稅協定包括受理納稅義務人相互協議程序申請之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，應致力於與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅之條文。
- (2) 應嘗試於平均 24 個月之期限解決相互協議程序案件。該期限適用於雙方締約國。
- (3) 應確保提供負責相互協議程序部門足夠資源。
- (4) 應確保負責相互協議程序之人員經充分授權，獨立依據租稅協定條文解決相互協議程序案件，不受該案稅務稽徵人員指揮或受未來協定修訂政策影響。
- (5) 不得以核定調整稅額或稅款收入作為負責相互協議程序部門及人員之績效指標。
- (6) 應於公布於共享公開平台之相互協議程序資訊概況表明就仲裁機制之立場。

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

- (1) 應執行任何於相互協議程序獲致之決議，包括對移轉訂價案件為適當調整。
- (2) 主管機關於相互協議程序獲致之決議應及時執行。
- (3) 應①於其租稅協定規範相互協議程序決議之執行不受雙方締約國國內法期間限制，或②願意於協定中約定限制締約國依第 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」進行課稅調整之期限，以避免無法使用相互協議程序救濟。

查前揭最低標準涉及租稅協定 MAP 條文之建議，與 2014 年 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 1 項至第 3 項規定相同，僅第 1 項前段修正為一方居住者得向任一締約方提出申訴（OECD 稅約範本原規定應向屬

其為居住者之一方提出)。另依前揭「檢視項目」2(2)規定,第25條第1項前段不以新規定規範者,需於國內MAP相關程序增訂依本項前段受理納稅義務人向居住地提出之申訴,於單方拒絕前,應通知或洽商締約他方主管機關,並致力與其解決爭議,亦屬符合本檢視項目,爰多邊公約本條第5項第a款,就持採OECD稅約範本第25條第1項前段原規定者提供保留之選擇,惟需按前揭規定辦理,致力符合BEPS包容性架構最低標準。

依本條第4項第a款第ii目規定(即OECD稅約範本第25條第1項後段於接獲首次通知不符合協定課稅起3年內提出MAP申請規定),本項僅以取代已納入期間規定且不足3年之協定,爰依第6項第b款規定應就短於3年及長於3年之協定分別通知;依第4項第b款(即OECD稅約範本第25條第2項)及第c款(即OECD稅約範本第25條第3項)規定,本項只增訂於未納入該等規定之協定,不具取代效果,爰依第6項第c款及第d款規定,僅就未納入該等規定之協定通知,且僅當締約雙方通知完全相同時產生取代效力(no superseding effect)。

綜上,未依本條保留條款保留者,應就下列事項通知存放機構:

- 1、依第6項第a款:「已納入」納稅義務人得提起MAP(OECD稅約範本第25條第1項前段)之協定及其條款。
- 2、依第6項第b款第i目:「已納入」期間規定且短於3年(OECD稅約範本第25條第1項後段)之協定及其條款。
- 3、依第6項第b款第ii目:「已納入」期間規定且長於3年(OECD稅約範本第25條第1項後段)之協定。
- 4、依第6項第c款第i目:「未納入」主管機關應致力就納稅義務人依第1項提出之申請相互協議(OECD稅約範本第25條第2項前段)之協定。
- 5、依第6項第c款第ii目:「未納入」相互協議結果不受國內期間規定限制(即OECD稅約範本第25條第2項後段)之協定。

6、依第 6 項第 d 款第 i 目：「未納入」主管機關應就協定規範案件相互協議（即 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項前段）之協定。

7、依第 6 項第 d 款第 i 目：「未納入」主管機關應就協定未規範案件相互協議（即 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項後段）之協定。

71 個簽署多邊公約國家或地區全數同意按多邊公約條文更新其雙邊協定 MAP 機制，其中 47 個國家或地區同意按 BEPS 行動計畫 14 建議一方居住者得向任一締約方進行申訴之條文，即仍有 24 個國家或地區未依前述新規定規範。

表 15 多邊公約第 17 條（相對應調整）簡介

項	款	類別	內容說明
1		BEPS 建議措施	移轉訂價相對應調整條文（與 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項相同）。
2		對協定之影響	第 1 項適用於「取代已納入（in place of）」或「未納入（in the absence of）」第 1 項規定之協定，並說明協定原有規定屬符合第 1 項規範之情形。
3	a)	保留條款	整條不適用於已納入第 2 項規定之協定。
	b)		即使無第 2 項規定，鑑於下列理由整條不適用於所有協定： 1、第 i 目：仍依第 1 項規定相對應調整。 2、第 ii 目：主管機關將致力透過相互協議程序解決。
	c)		依第 16 條第 5 項第 c 款第 ii 目保留者，整條不適用於所有協定，因其將以雙邊諮商修約方式確保納入第 1 項規定。
4		應行之通知及效力	1、未依第 3 項保留者應通知存放機構已納入第 2 項相關規定之協定及其條款。 2、該規定具優先於原規定適用效力。

(六) 第 6 章「仲裁 (Arbitration)」

包括第 18 條「對適用第 6 章之選擇 (Choice to Apply Part VI)」、第 19 條「具強制約束力之仲裁 (Mandatory Binding Arbitration)」、第 20 條「仲裁者之任命 (Appointment of Arbitrators)」、第 21 條「仲裁結果之保密 (Confidentiality of Arbitration Proceedings)」、第 22 條「於仲裁程序終結前之解決機制 (Resolution of a Case Prior to the Conclusion of the Arbitration)」、第 23 條「仲裁程序之種類 (Type of Arbitration Process)」、第 24 條「不同解決機制之協議 (Agreement on a Different Resolution)」、第 25 條「仲裁成本 (Costs of Arbitration Proceedings)」及第 26 條「對協定之影響 (Compatibility)」，共 9 條。

依據第 18 條，簽署者得就是否適用第 6 章規定進行選擇，不選擇仲裁者，直接刪除多邊公約立場範本第 18 條至第 26 條文字。

71 個簽署者中 26 個選擇納入仲裁規定。本章具選擇性，主講者未多作說明，且我國目前亦未將仲裁納入租稅協定政策，爰未逐條說明。

(七) 第 7 章「附則 (Final Provisions)」

包括第 27 條「簽署與批准、接受或核准 (Signature and Ratification, Acceptance or Approval)」、第 28 條「保留 (Reservations)」、第 29 條「通知 (Notifications)」、第 30 條「納入租稅協定之後續修正 (Subsequent Modifications of Covered Tax Agreements)」、第 31 條「簽署者會議 (Conference of the Parties)」、第 32 條「解釋與導入 (Interpretation and Implementation)」、第 33 條「修正 (Amendment)」、第 34 條「生效 (Entry into Force)」、第 35 條「產生效力 (Entry into Effect)」、第 36 條「第六章之產生效力 (Entry into Effect of Part VI)」、第 37 條「撤回 (Withdrawal)」、第 38 條「與議定書之關係 (Relation with Protocols)」及第 39 條「存放機構 (Depository)」，共 13 條。

1、第 27 條「簽署與批准、接受或核准」

- (1) 第 1 項規範具簽署本公約資格者，包括國家、或經本公約所有簽署者同意之租稅管轄領域。
- (2) 第 2 項明定本公約需由各簽署者執行其國內必要之批准、接受或核准程序。

2、第 28 條「保留」

- (1) 第 1 項列示本公約具保留條款之條號。
- (2) 第 2 項規範有關第六章（仲裁）條款之保留程序。
- (3) 第 3 項規範依本公約出具保留意見之效果。公約簽署者就某條款適用於協定進行保留意見，無論協定另一締約方於簽署公約時對該條款出具何種意見，該條款不適用於協定。
- (4) 第 4 項規範公約簽署者對未依第 27 條第 1 項規定納入簽署而由其所轄之地區，得依本項規定將該地區所簽署之協定納入適用範圍。按參與多邊公約草擬主講人說明，本項規定係為中國大陸所轄特別行政區（Special Administration Reign，SAR），包括香港、澳門所訂定。
- (5) 第 5 項至第 8 項規範提出保留意見時限。公約簽署者得於「簽署公約時」或「其送交經批准、接受或核准程序之公約時」，依第 8 項規定提交保留意見，簽署者應以 OECD「出具多邊公約保留及通知意見工具」，按其政策或意見修正後提交存放機構。依第 6 項規定，簽署者於「簽署公約時」提交之意見，於「其送交經批准、接受或核准程序之公約時」正式確認，爰在該等期間內，簽署者得隨時抽換或變更。
- (6) 第 9 項規範公約簽署者得撤回或就原提保留意見限縮（即經正式確認後，簽署者無法對原未出具保留意見條文修正保留），並規範對協定產生效力之時點。

3、第 34 條「生效」

第 1 項規範本公約於第 5 個經批准、接受或核准文件送存日起經 3 個曆

月 (calendar month) 後，於次曆月 1 日起生效；即前 5 個送存其經批准、接受或核准公約者，其公約生效於同一日。按 OECD 網站公布資訊，目前送存其經批准、接受或核准文件者僅奧地利(於 2017 年 9 月 22 日)、Isle of Man (2017 年 10 月 25 日) 及 Jersey (2017 年 12 月 15 日) 3 個國家或地區，尚需 2 個國家或地區送存後，多邊公約依本項時程規定生效。

第 2 項規範第 6 個及其後將其經批准、接受或核准文件送存者，其公約自送存日起經 3 個曆月後，於次曆月 1 日起生效。

4、第 35 條「產生效力」

第 1 項規範本公約條款對任一協定產生效力之時點：

- (1) 就源扣繳，適用於該協定所有締約方公約生效最晚日所屬年度之次一曆年 1 月 1 日或以後之稅款。
- (2) 其他情形，適用於該協定所有締約方公約生效最晚日起，經 6 個曆月所開始或其後之課稅期間所課徵之稅捐。

第 4 項規範第 16 條相互協議程序案件，適用於該協定所有締約方公約生效最晚日或其後依規定提出申訴之案件。

第 5 項及第 6 項規範得就第 1 項及第 4 項進行保留，及保留後得選用之替代條款。

5、第 37 條「撤回」

公約簽署者得撤回公約，惟已依公約變更協定之內容，仍維持有效。

6、第 38 條「與議定書之關係」

本公約得增設議定書。按參與草擬多邊公約主講人說明，係為未來「數位經濟」租稅協定建議措施預作準備。

7、多邊公約「生效」及「產生效力」條文釋例

假設 A 國為第 1 個於簽署多邊公約後將其經批准、接受或核准公約送存保管機構之國家，其後，B 國至 G 國亦完成該等程序，期程如下表：

國家	其經批准公約送存日期
A 國	2018 年 1 月 1 日
B 國	2018 年 2 月 1 日
C 國	2018 年 3 月 1 日
D 國	2018 年 4 月 1 日
E 國	2018 年 5 月 1 日
F 國	2018 年 6 月 1 日
G 國	2018 年 7 月 1 日

(1) 多邊公約生效：

依第 34 條第 1 項，A 國至 E 國為前 5 個公約送存國，其公約生效日均相同，為 E 國送存日起經 3 個曆月後，於次曆月 1 日起生效。E 國於 2018 年 5 月 1 日送存，經 6 月、7 月、8 月 3 個曆月後，A 國至 E 國之公約生效日均為 2018 年 9 月 1 日。

依第 34 條第 2 項，F 國及 G 國為第 6 個及第 7 個公約送存國，其公約生效日為自其送存日起經 3 個曆月後，於次曆月 1 日起生效。F 國於 2018 年 6 月 1 日送存，經 7 月、8 月、9 月 3 個曆月後，其公約生效日為 2018 年 10 月 1 日；G 國於 2018 年 7 月 1 日送存，經 8 月、9 月、10 月 3 個曆月後，其公約生效日為 2018 年 11 月 1 日。其後送存國家公約生效依此類推。

(2) 多邊公約對個別協定產生效力：

以 A 國及 F 國簽署生效避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（以下簡稱 AF 租稅協定）為例，依第 35 條第 1 項第 a 款，就源扣繳，適用於該協定所有締約方公約生效最晚日所屬年度之次一曆年 1 月 1 日或以後之稅款。依各國公約生效日說明，A 國公約生效日為 2018 年 9 月 1 日，F 國為 2018 年 10 月 1 日，最晚日為 F 國之 2018 年 10 月 1

日，爰 AF 租稅協定就源扣繳之稅款，於 2019 年 1 月 1 日起適用依公約內容更新之條文內容。

依第 35 條第 1 項第 b 款，其他情形，適用於該協定所有締約方公約生效最晚日起，經 6 個曆月所開始或其後之課稅期間所課徵之稅捐。依前說明 A 國公約生效日為 2018 年 9 月 1 日，F 國為 2018 年 10 月 1 日，最晚日為 F 國之 2018 年 10 月 1 日，經 2018 年 11 月至 12 月及 2019 年 1 月至 4 月 6 個曆月，AF 租稅協定課徵非屬就源扣繳稅款者，於 2019 年 4 月所課徵稅捐適用依公約內容更新之條文。

三、依「多邊公約」出具保留及通知意見釋例

第 5 日下午課程為教導加入簽署者如何正式出具其對多邊公約立場。

為多邊公約簽署者正確出具提交存放機構立場，OECD 製作「依導入租稅協定相關措施以防止稅基侵蝕及利潤移轉多邊公約進行保留及通知範本¹²（內容詳本報告附錄 B）」，使各簽署者出具文件具一致性、完整性及可讀性。範本共 37 頁，內容分為「本保留及通知於簽署時之狀態」、「公約第 2 條用詞定義」及「公約其餘具保留及通知各條文內涵（共 23 條）」3 部分。多邊公約簽署者出具立場時，以「刪除」非屬其意見之範本內容，並「填具」必要之通知為原則。

OECD 設置網頁專區（網址為：<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm>），提供多邊公約簽署者、有意簽署者或各界查詢，網站內容包括多邊公約範本內容、簽署情形、簽署者立場及公約生效後取代雙邊協定情形等。

¹² TEMPLATE RESERVATIONS AND NOTIFICATIONS UNDER THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING。

肆、心得及建議

一、心得

為遏止跨國集團企業透過租稅協定進行 BEPS 安排，OECD 於 BEPS 行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 6（防止租稅協定濫用，BEPS 包容性架構之最低標準）、行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）、行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率，BEPS 包容性架構之最低標準）對現行 OECD 稅約範本相關條文提出修正建議；又為即時、迅速將該等建議措施導入現行 3,000 餘個租稅協定，OECD 依行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊租稅協定）成果發布「多邊公約」，目前有 71 個國家或地區加入簽署，期迅速將 BEPS 租稅協定建議措施導入現行租稅協定，落實防杜稅基侵蝕及利潤移轉。

時值歐盟部長理事會（Council of the European Union）為推動歐盟與第三國反稅務詐欺及逃稅等行為之合作，自 106 年 1 月 25 日起由其（商業賦稅）行為準則小組就包括我國在內之 92 個國家或地區進行「租稅透明化」、「公平稅制」及「執行防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）措施」3 項議題檢視。我國於「執行防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）措施」檢視項目因未能參與 BEPS 包容性架構、加入行動計畫 15 成立之特別工作小組，亦未簽署多邊公約面臨風險，然因積極承諾將依 BEPS 包容性架構最低標準執行，且向重視租稅透明，租稅協定政策亦根基於防止租稅協定濫用於逃稅、避稅安排之情形，致力解決跨境稅務爭議，未列歐盟 106 年 12 月 5 日發布 17 個「稅務不合作國家名單」。

為落實我國對歐盟部長理事會（商業賦稅）行為準則小組承諾，因應其後續依前揭標準檢視，加入行動計畫 15 成立之特別工作小組，簽署多邊公約，向該公約保存機構提交多邊公約立場為具效率之方式，然仍宜自我要求，執行該多邊公約之規範修正租稅協定事項，推動反避稅措施及提升資訊透明度，維護我國國際形象及聲譽，保障我國企業於歐盟會員國之投資權益與競爭力。

二、建議

(一) 依據多邊公約內涵及 BEPS 包容性架構最低標準修正我國租稅協定範本

依本研討會說明，「多邊公約」第 7 條（防止協定濫用）及第 16 條（相互協議程序）為 BEPS 包容性架構行動計畫 6 及 14「同儕檢視文件」、「檢視項目」所列之最低標準。

為落實我國反避稅政策，因應國際組織檢視，宜持續依前揭 BEPS 包容性架構行動計畫 6 及 14 最低標準檢視項目，修正我國租稅協定範本，俾運用於現行租稅協定修約，或新洽簽之租稅協定。

(二) 廣續參與相關國際會議，表達我國落實 BEPS 包容性架構最低標準決心

參與本次研討會掌握新知，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，提升我國國際租稅承辦人員專業職能，且得透過於該場域發言或討論機會，向與會各國及 OECD 等國際組織表達我國落實 BEPS 及響應國際新資訊透明標準立場與執行進度，宜持續參與，提升我國能見度。

伍、附錄

附錄 A 「導入租稅協定相關措施以防止稅基侵蝕及利潤移轉多邊公約」

附錄 B 「依導入租稅協定相關措施以防止稅基侵蝕及利潤移轉多邊公約進行保留及通知範本」