

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織與韓國多邊 稅務中心舉辦稅務研討會報告

服務機關：財政部國際財政司、財政部賦稅署

姓名職稱：專門委員 林燕瑜、專員 葉珮穎

派赴國家：韓國

出國期間：107年4月8日至4月15日

報告日期：107年7月13日

摘 要

隨著貿易全球化，國際租稅之議題逐漸受到世界各國關注，跨國企業利用各種租稅規劃達成稅基侵蝕及利潤移轉，進而造成經濟型態扭曲。經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）為解決國際租稅避稅行為，前於 2013 年 7 月發布「稅基侵蝕及利潤移轉（以下簡稱 BEPS）」15 項行動計畫，並於 2015 年 10 月發布最終報告。

本次會議於 2018 年 4 月 8 日至 15 日假 OECD 韓國政策中心舉行，邀請四位專家擔任講座，分別是 Mr. Blair Vokey、Mr. Paul Fulton、Ms. Laura Stefanelli 及 Mr. Andre Nakazawa，並邀請亞太地區國家派員參與討論。會議主要議題為 BEPS 行動計畫 4 項最低標準，包含行動計畫 5「有效打擊有害租稅慣例」、行動計畫 6「防止租稅協定之濫用」、行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」及行動計畫 14「建立執行相關計畫之多邊工具」，由講座解析國際上常見租稅規劃，並透過各國代表提出意見討論，幫助會議參與者瞭解前揭議題。

參加經濟合作暨發展組織與韓國多邊稅務中心舉辦稅務研
討會報告

目 錄

壹、緣起及目的.....	2
貳、議程及與會人員.....	3
參、討論議題摘錄.....	4
一、行動計畫六：防止租稅協定濫用.....	4
二、行動計畫十五：多邊公約（MLI）.....	16
三、行動計畫五：有效打擊有害租稅慣例.....	20
四、行動計畫十三：移轉訂價文據及國別報告.....	28
五、行動計畫十四：更有效率的相互協議程序（MAP）.....	36
肆、心得與建議.....	48
一、心得.....	48
二、建議.....	49

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）於西元 1961 年在法國巴黎成立，迄今已有 34 個會員國，其提供各國對話機制並舉辦論壇，藉此分享彼此施政經驗及遇到之困難，同時提出建言，亦可達成國際性協議。

韓國政府與 OECD 於 1997 年成立韓國多邊稅務中心，其設有稅務課程組提供亞太地區非 OECD 會員國稅務官員訓練課程，藉由每年舉辦數場稅務研討會，針對不同主題分享最新知識與國際趨勢，邀集各國政府官員參與討論。

我國為國際社會一份子，積極參與國際活動，同時與世界各國維持友好關係，並致力於互相交流合作與緊密彼此關係，此次會議循例派員參與，與各國代表就本次韓國多邊稅務中心稅務研討會主題「BEPS 行動計畫 4 項最低標準」共同思考與討論。

貳、議程及與會人員

本(第93)屆OECD稅務研討會期間為107年4月8日至15日，出席之代表為OECD會員國與非會員國，其業務職掌涉及國際租稅與法規政策推動。與會國家代表有孟加拉共和國(4名)、不丹(2名)、中國大陸香港特別行政區(2名)、印度(2名)、中華民國(2名)、韓國(3名)、迦納(2名)、馬爾地夫(2名)、柬埔寨(2名)、蘇丹(1名)、坦尚尼亞(2名)、泰國(2名)及越南(2名)，共計28名代表出席。

研討會進行方式為4位主講人輪流以簡報說明，介紹BEPS行動計畫4項最低標準欲解決之租稅規劃型態，同時說明BEPS行動計畫提供之建議，俾發現與回應這類規劃，隨著會議進行，各國代表提出各國國內所遭遇困難及相對應解決方式，講師亦提出建議並彙整各國意見，使與會人員瞭解新發布BEPS行動計畫及其建議方案，汲取各國分享查核經驗，亦與其他國家代表進行互動交流，增進與其他國家實質關係。

此次研討會舉辦地點於韓國首爾，研討會提供豐富之知識，使得與會代表回國後能夠運用所學健全稅制，除此之外，主辦單位安排體驗韓國文化之活動，令各國代表印象深刻並咸感主辦單位對此次研討會之用心規劃。

叁、討論議題摘錄

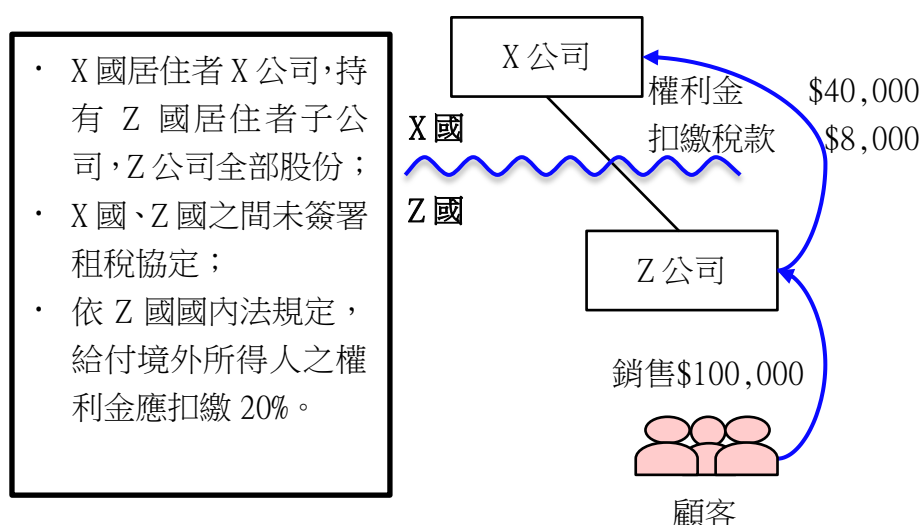
一、行動計畫六：防止租稅協定濫用

主講人：Mr. Paul Fulton (紐西蘭／內地稅務局)

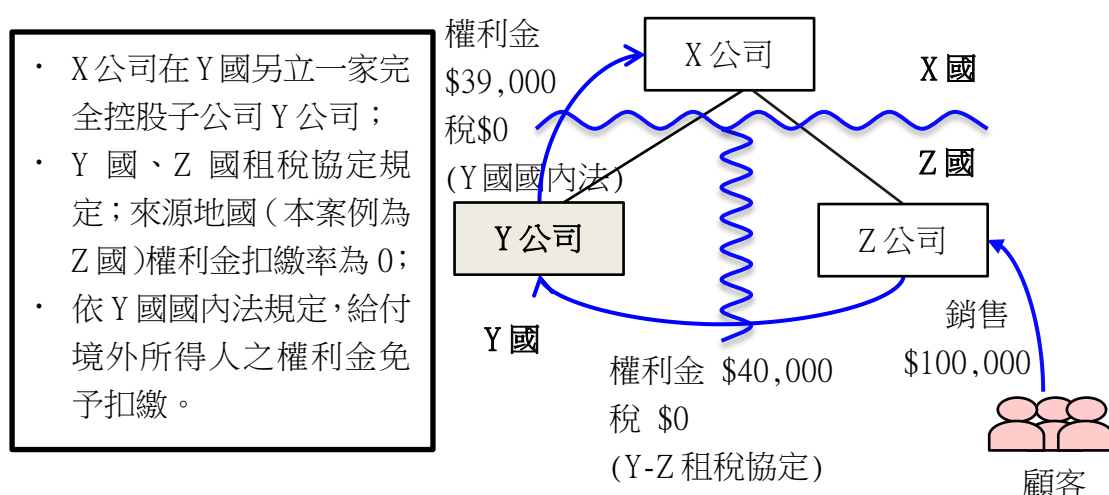
(一) 何謂租稅協定濫用

租稅協定濫用泛指利用租稅協定達到避稅目的之行為，以下列兩個交易模式，可清楚看出租稅協定濫用之避稅效果。

原有交易型態：租稅負擔 8,000 元。



重新規劃交易型態：租稅負擔 0 元。



X 國與 Z 國間未簽署租稅協定，X 公司自 Z 國直接取得之權利金所得，原應扣繳稅款 8,000 元；嗣 X 公司於 Y 國設立 Y 公司，Y 國稅法規定境外

個體取得權利金得享有免稅，且 Y 國與 Z 國已簽署租稅協定，權利金扣繳稅率為 0，透過交易流程規劃，X 公司經由 Y 國間接自 Z 公司取得權利金所得無任何租稅負擔。前開案例可說明租稅協定濫用，將導致所得來源地國產生嚴重的稅收損失，若搭配其他租稅規劃手段，居住地國可能無法課稅，產生雙重不課稅情況。防止租稅協定濫用，已成為近年來國際租稅探討之重要議題。

OECD 發布稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫，其中有助於防杜租稅協定濫用者，當屬行動計畫 6「防止租稅協定之濫用」，其餘包括行動計畫 7「防止人為規避常設機構之構成」及行動計畫 15「建立執行相關計畫之多邊工具」，亦有助於完善租稅協定之執行，落實防止協定濫用之各項措施。

（二）行動計畫 6 最低標準

行動計畫 6 主要目的在於，避免於不合適的情況下授予租稅協定利益。於該計畫架構下，OECD 發展三項主要工作：1. 闡明租稅協定未意圖用於產生雙重不課稅；2. 發展協定範本條文及國內法相關修法建議，以防止於不合適的情況下授予租稅協定利益；3. 定義一方與他方簽訂租稅協定前應考慮之一般性租稅政策。

行動計畫 6 期末報告重要產出包括：1. 聲明協定應避免創造雙重不課稅或藉由逃稅避稅行為降低稅負之機會；2. 一般反協定濫用法則納入主要目的之一係為獲取協定利益者不得適用；3. 反協定濫用之特別規定；4. 釐清租稅協定與國內反濫用法令之適用。為提升防杜協定濫用之執行效率，OECD 針對行動計畫 6 設定最低標準，要求 OECD 會員國及鼓勵世界各國採行。前揭最低標準包括：聲明（於協定名稱及前言）雙方領域於不欲產生協定濫用機會下消除雙重課稅；及採行三項反避稅措施之一，三項反避稅措施包括(1)訂定一般反協定濫用主要目的測試法則（Principal Purpose

Test, PPT)；(2)增訂處理導管安排之利益限制法則（Limitation on Benefits, LOB）機制，或(3)同時採用一般反協定濫用法則及 LOB。茲分就最低標準要求說明如下：

1. 修正協定名稱

「A 國及 B 國消除所得與資本雙重課稅及**防杜逃稅與避稅**協定。」

2. 於協定前言納入聲明內容

「為深化雙方經濟關係及加強稅務合作，咸欲於不為逃稅或避稅行為提供雙重不課稅或減免稅機會下（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），締結避免所得與資本雙重課稅協定，經議定下列條款…」

3. 增訂享有協定利益條款-

(1)PPT

「倘考慮所有事實及情況後，可**合理認為**某安排或交易主要目的之一係為直接或間接取得協定利益，則其相關之所得或資本不得適用本協定利益。但能證明在此情況下給予利益符合本協定相關條款之宗旨及目的者，不在此限。」

(2)LOB

A. 詳細版 LOB：租稅協定如未定有 PPT 規範，則應納入 LOB。同時，如租稅協定未涵蓋導管安排處理規定，則需另於租稅協定或國內法建立一套因應機制。

B. 簡易版 LOB：與 PPT 搭配，提供予亟需處理部分已知協定競購型態之國家運用。

4. LOB 內涵

- (1)第 1 項「僅適格之人得享有協定利益」。一方締約國之居住者不得享受本協定之利益（第 4 條第 3 項、第 9 條第 2 項或第 25 條除外），除非該居住者符合「適格之人（qualified person）」定義。
- (2)第 2 項「定義適格之人」。一方締約國居住者有下列情形之一，定義為「適格之人」：
- A.個人；
 - B.締約國、其所屬行政區機關、地方機關或中央銀行，或由該締約國、其所屬行政區機關或地方機關直接或間接完全持有之人；
 - C.所發行股票經常在經認可證券交易所交易之公司或其他實體；
 - D.下列個人以外之人：
 - (A)認屬經締約國雙方外交換函同意之非營利組織；或
 - (B)認屬於一方締約國設立之實體或安排，依該締約國稅法**認定為獨立之人**，且符合下列規定之一：
 - I.專為管理或提供退休及附屬利益目的，依締約國或其所屬行政區機關或地方機關法令設立及營運者；或
 - II.專為該實體或安排之利益投資於基金，而設立及營運者。
- (3)第 3 項「積極營業活動產生之所得可享有協定利益」。
- A.一方締約國居住者在該一方締約國從事積極營業活動，自他方締約國取得之所得與該營業活動直接相關或有附屬關係者，得享有租稅協定利益，不論該一方居住者是否為「適格之人」。所稱積極營業活動，不包括下列項目：
 - (A)控股公司業務活動；
 - (B)為集團內公司提供全面的管理或行政活動；
 - (C)集團融資活動（包括資金池）；或

(D)管理投資活動，但銀行業、保險業或證券業所經營之銀行、保險或證券業務活動除外。

B. 一方締約國居住者在他方締約國從事營業活動取得之所得，或自其關係人取得源於他方締約國之所得，僅於該居住者於一方締約國所從事之營業活動，與該居住者或其關係人在他方締約國所從事之營業活動有實質關聯時，始符第 A 款之規定。基於本項目的，營業活動是否具實質關聯，應按事實及狀況判斷。

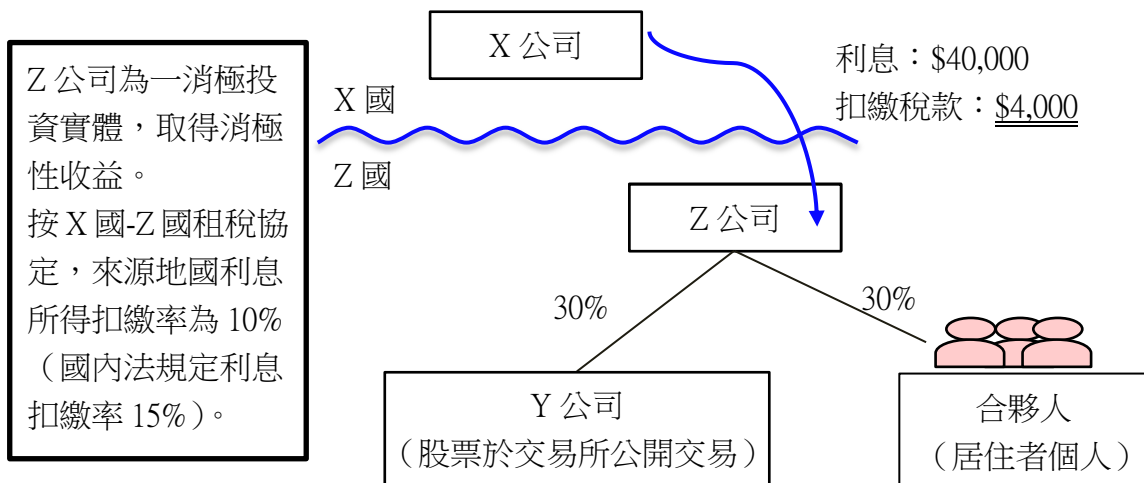
C. 基於本項適用目的，一方締約國居住者之關係人所從事之活動，應視為該居住者所從事之活動。

(4)第 2 項及第 4 項「衍生利益條款」。

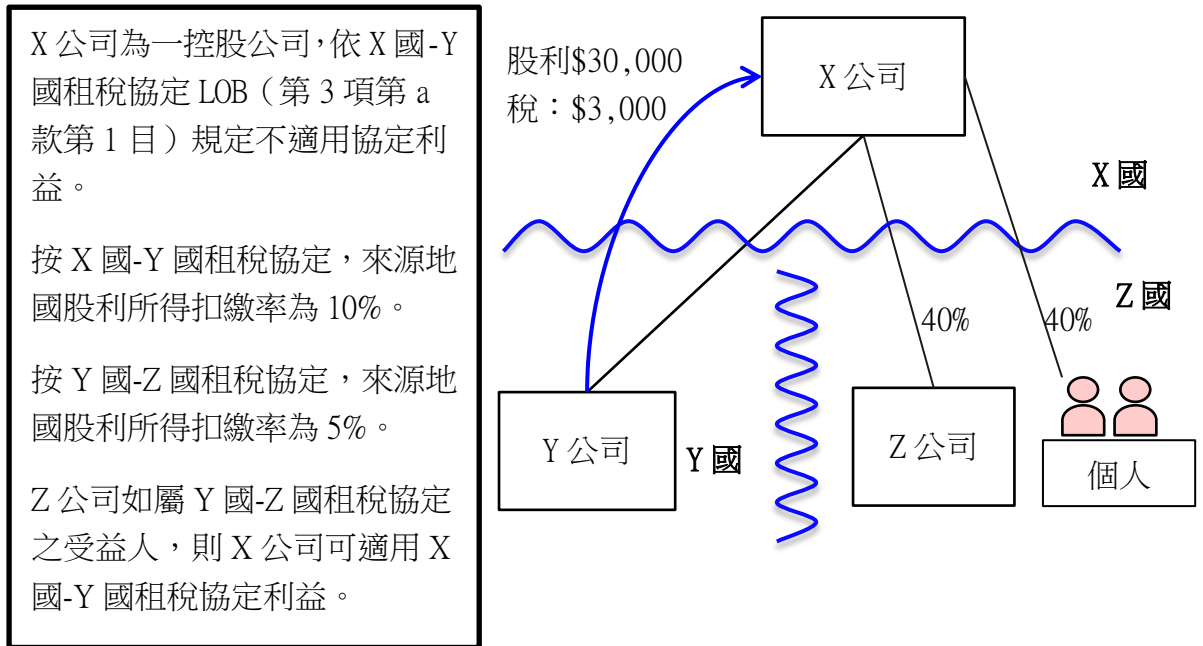
第 2 項第 e 款，個人以外之人，如在適用協定利益時點所屬之任何 12 個月期間內一半以上天數，其 50%以上股份由一方締約國居住者直接或間接持有，且該等居住者認屬第 a 款至第 d 款規定可享本協定利益之人。

第 4 項，一方締約國之居住者非屬適格之人，如在適用時點所屬 12 個月期間內一半以上天數，且其 75%以上受益人權益係由約當受益權人 (equivalent beneficiaries) 直接或間接持有，則該居住者亦可享有本協定利益。

釋例-LOB 條款第 2 項第 e 款 (衍生利益條款)



本案例 Z 公司雖非適格之人，但因股東 Y 公司及合夥人個體持有 Z 公司 60% 股權，且該等股東分別符合 LOB 條款第 2 項第 c 款及第 a 款規定，屬適格之居住者可享有協定利益，依據 LOB 條款第 2 項第 e 款(衍生利益條款)規定，Z 公司可適用 X 國與 Z 國租稅協定有關利息所得上限稅率 10% 優惠。**釋例：LOB 條款第 4 項（衍生利益條款-約當受益權人）**



本案例 X 控股公司雖非 X 國與 Y 國租稅協定所定「適格之人」，但 Y 國與 Z 國已簽署租稅協定，約定股利所得上限稅率為 5%，如果 Z 公司符合 Y 國與 Z 國租稅協定「適格之人」規定，因 X 公司股東 Z 公司及個人合計持有 80% 股權，依據 LOB 條款第 4 項衍生利益條款規定，X 公司可適用 X 國與 Y 國租稅協定有關股利所得上限稅率 10% 優惠。主講人並補充，本案例可以看出 X 公司並無濫用租稅協定之動機，因 Y 國與 Z 國租稅協定股利上限稅率更優於 X 國與 Y 國之租稅協定。

(5) 第 5 項「協定利益採逐案認定基礎」。

第 5 項（2017 年稅約範本第 29 條），得享協定利益之人包括適格之總部公司。

第 6 項，一方締約國之居住者，不符合第 2 項適格之人規定，亦不符合第 3 項或第 4 項受益人規定，一方締約國之主管機關於考量本協定之目的，衡酌該居住者之設立、取得、維護或營業活動，非以取得本協定利益為主要目的時，得依該居住者之請求，同意其適用協定利益。一方締約國主管機關於**同意或拒絕**該居住者適用協定利益之請求前，均應與他方締約國主管機關諮商。

(6)第 6 項「定義」。包括：認可之證券交易所、主要類別股票、約當受益權人、關係人之定義。

(三) PPT 實務應用

研議中之 PPT 條文(第 X 條第 7 項)，輔以相關註釋(即 2015 年 BEPS 行動計畫 6 期末報告第 59 頁至第 68 頁內容)，預期將列於未來重新編列調次之 OECD 稅約範本第 28 條第 7 項。PPT 條文規範重點包括：

- 不論本協定其他條文之規定。
- 相關之所得或資本不得適用本協定利益。
- 考慮所有事實及情況後可合理認為某安排或交易主要目的之一係為取得協定利益。
- 包括直接或間接取得協定利益。
- 能證明給予利益符合本協定相關條款之宗旨及目的者不在此限。

1. **第 1 款**，PPT 有助於國內法一般反避稅法規之落實，甚或依國內法規定不得拒絕納稅義務人主張適用協定利益之情形，按 PPT 規範可予以拒絕。
2. **第 3 款及第 4 款**，與 LOB 之運用相輔相成，惟某些情況下，適用於符合 LOB 之案例。
3. **第 5 款**，需考量其他條文規定。

4. **第 6 款**，得拒絕協定利益情形。當考慮所有事實及情況後，可合理認為某安排或交易主要目的之一係為取得協定利益，依據 PPT 規定得予以拒絕。該條文係為確保於合乎租稅協定簽署宗旨與目的之原則下，適用各該條文（涵蓋減免稅利益）之規定。
5. **第 7 款**，何謂協定利益。以各種方式限制所得來源地國課稅權（例如：減稅、免稅、延緩課稅或退稅）均屬之，相關規範多見於租稅協定第 6 條至第 23 條。
6. **第 8 款**，直接或間接取得協定利益。用以彰顯納入 PPT 適用範圍之交易採廣義說，換言之，非為獲取租稅協定利益為主要目的而進行之交易，也受到 PPT 規範。
7. **第 9 款**，何謂安排或交易。應採最廣泛的角度解釋，包括任何形式之合約、協議、方案、交易及一系列交易，且不以具備法律效力為要件，特別包含所得或與產生所得相關財產或權利之產生、分配、取得或轉讓。此外，與取得所得之人相關之設立、收購或維持安排，包括使該等人符合一方締約國適格居住者之安排，及為了建立其居住者身分採行之步驟。以「安排」為例，為主張公司居住地改變，而將公司董事會召開地點安排在不同國家。無論藉由單一交易取得協定利益，或併同一系列精心規劃之交易取得協定利益，均屬第 7 項 PPT 之規範限制。
8. **第 10 款及第 11 款**，認定為主要目的之一。客觀分析參與安排或交易之人之意圖與目的，是判斷該安排或交易是否以獲取協定利益為主要目的之一之重要工作。判斷安排或交易之主要目的，應以客觀事實為依歸，必要時應採個案認定。具體言之，雖無須取得結論性證據以證明安排或交易參與人之意圖，但亦不應輕率地做出安排或交易係以獲取協定利益為主要目的之結論，而應就相關事實及情況完成客觀性分析後，合理地做出該等結論。

9.第 12 款及第 13 款，主要目的之一。PPT 非僅適用於以獲取協定利益為唯一目的之情況，只要認定交易或安排主要目的「之一」為獲取協定利益即可。舉例言之，納稅義務人可能因為各種不同理由處分財產，但如果在處分財產前，該等人成為一方締約國居住者，且其身分轉變目的之一為獲取協定利益，則不考慮其他身分轉變之目的（例如：加速財產處分、處分所得再投資等），該項處分財產交易適用 PPT 規定。

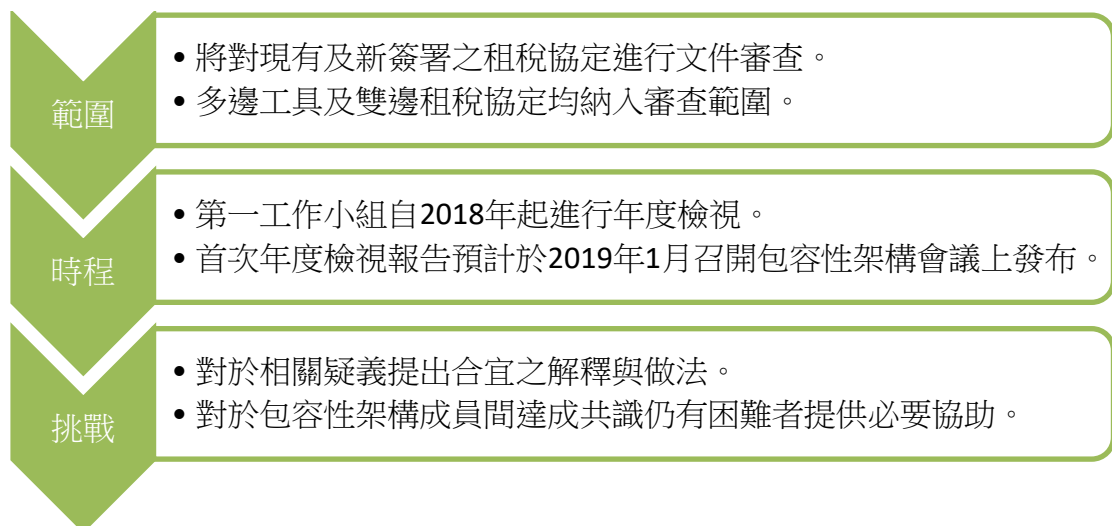
主講人特別強調，如果充分考慮交易或安排之事實與情況，無法合理解釋獲取租稅優惠為其主要目的之一，則縱使該等單一或併同其他一系列交易之進行產生租稅利益，亦不能以結果論斷，認定為以獲取協定利益為主要目的之交易，尤其與商業核心活動密不可分且其形式外觀亦非為獲取協定利益而設計之交易或安排。

10.第 15 款及第 16 款，主管機關參與。許多國家依據其國內法規定，個案應用一般反避稅法則前需經過核准程序，彰顯反避稅案例複雜之本質，及查核認定應符合一致性原則。有鑑於此，本條文提供締約國主管機關確認之增訂條文，收到請求之一方締約國主管機關在拒絕他方締約國居住者提出享有協定利益之請求前，應與他方締約國主管機關協商。

（四）行動計畫 6 執行成果檢視

1.同儕檢視

按 OECD 公布期程，行動計畫 6 將自 2018 年起進行同儕檢視，由財政事務委員會第一工作小組負責，目標是在 2019 年 1 月召開之包容性架構會議上公布檢視結果。



2. 行動計畫 6—2018/2019 年度檢視方法

- (1) 每位包容性架構成員應於 2018 年 6 月前備妥涵蓋所有既存有效之租稅協定清單，並評估各租稅協定是否符合行動計畫 6 最低標準。
- (2) 秘書處將分析所有成員提交之清單，以調和相同租稅協定因資訊提供者不同可能產生之分歧情況，並驗證協定是否確實符合行動計畫 6 最低標準。
- (3) 第一工作小組將於 2018 年 9 月召開會議，檢視清單之合併版本以及秘書處意見，以解決任何困難與差異。
- (4) 經第一工作小組檢視草擬之報告，預計於 2018 年 10 月 15 日送交各成員代表並徵詢意見，該報告草案涵蓋彙整之統計資料。
- (5) 報告草案將持續進行修正，預計 2018 年 12 月前完成。
- (6) 年度報告預計於 2019 年 1 月召開之包容性架構會議上正式提出。

(五) 執行工具—行動計畫 15：多邊工具（MLI）

MLI 條文第 7 條與行動計畫 6 之執行相關之內容有防止協定濫用之最低標準規範，以及下列與反協定濫用法則相關之交易態樣：

1. 股利移轉交易
2. 轉讓股份主要價值來自持有不動產之交易
3. 雙重居住者個體

4. 透過第三國常設機構規劃之協定競購

MLI 條文與行動計畫 6（防止協定濫用）最低標準相關之規範重點，說明如下：

1. 第 6 條「協定目的」，於既有協定前言聲明「為深化雙方經濟關係及加強稅務合作，咸欲於不為逃稅或避稅行為提供雙重不課稅或減免稅機會下（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），締結避免所得與資本雙重課稅協定…」，為行動計畫 6 最低標準。MLI 條文將前開聲明內容納入，取代既有協定前言內容，使各國免於逐一修約曠日廢時。為 MLI 條文範本亦訂定彈性條款，如既有協定已納入與前揭協定前言聲明相近之文字，可免採用本條文。
2. 第 7 條「防止協定濫用」，建議增訂 PPT 條文，因為 PPT 本身規範內容已符合最低標準要求，但該條文亦提供下列兩項選擇性條款：

選擇 1：各國可視實際需要，補充簡易利益限制條文規範。

選擇 2：各國如偏好以詳細版利益限制條文，搭配導管安排處理規定，因應協定濫用問題者，可選擇不採納該範本條文，且應致力於雙邊基礎之租稅協定架構下，落實最低標準要求。

此外，第 7 條條文也提供彈性條款，包括在既有協定他方締約國同意的情況下，MLI 同意非對稱地運用 PPT 及簡易版利益限制條文；此外，既有協定如已符合最低標準要求，MLI 同意保留不適用防止協定濫用條文之權利。

MLI 第 7 條條文與 BEPS 行動計畫 6 防止協定濫用之最低標準對照表

7 條 1 項	採用 PPT（主要法則）
7 條 3 項	增訂選擇性條文，要求一方主管機關因採行 PPT 拒絕他方納稅義務人申請適用協定利益前，應先徵詢他方主管機關意見。

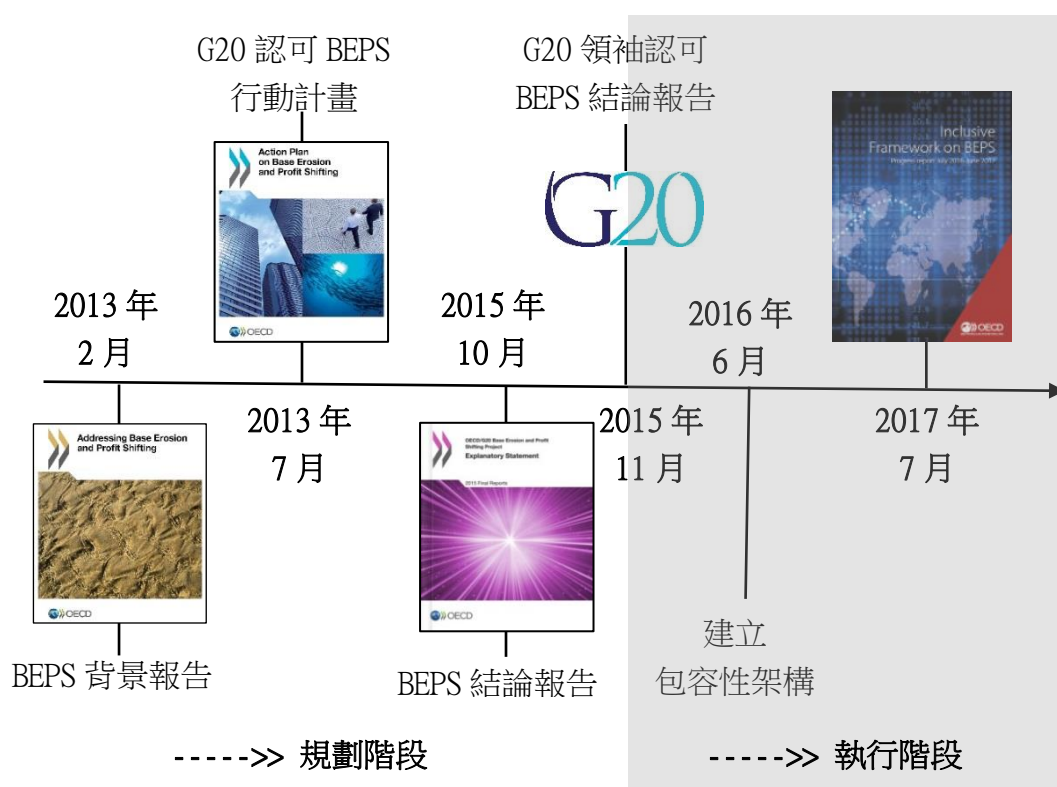
7 條 6 項	<p>輔以簡易版利益限制條文：</p> <p>7 條 7 項 a 款（對稱式），締約雙方均採用 PPT 及簡易版利益限制條文。</p> <p>7 條 7 項 b 款（非對稱式），一方僅採用 PPT，另一方兼採 PPT 及簡易版利益限制條文。</p>
7 條 15 項 a 款	<p>不採 PPT，而係以雙邊模式為基礎採用詳細版利益限制條文搭配 PPT，或其他因應導管融資架構法規，以符合最低標準要求。</p>
7 條 15 項 b 款	<p>既有協定已涵蓋 PPT 相關規範者無須採用。</p>
7 條 15 項 c 款	<p>既有協定已納入簡易版利益限制條文者無須採用。</p>
7 條 16 項	<p>一方領域如偏好採用 PPT 搭配簡易版利益限制條文，惟他方領域僅同意採 PPT 者，可選擇不適用第 7 條規定，由雙方領域於雙邊基礎下採行符合最低標準要求之措施。</p>

二、行動計畫十五：多邊公約（The Multilateral Instrument, 下稱 MLI）

主講人：Mr. Paul Fulton（紐西蘭／內地稅務局）

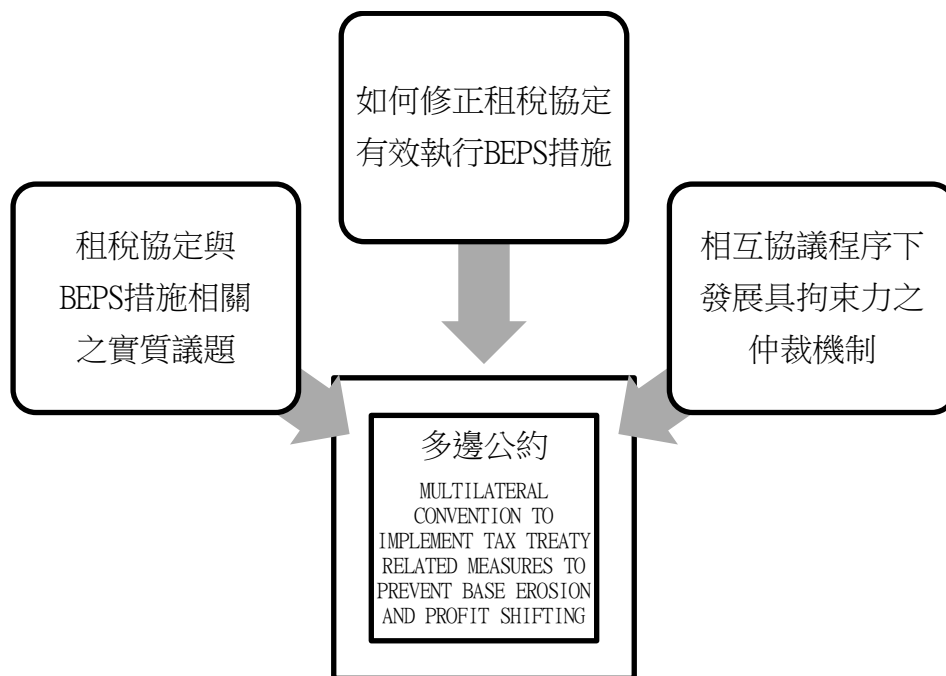
（一）背景介紹

國際反避稅沿革，可追溯自 1869 年第 1 個租稅協定簽署，確立了「租稅」在跨境投資中重要地位。OECD 對反避稅措施之關注未曾稍減，然因國際經貿交流日益興盛，交易態樣與時俱進，跨國企業利用各種避稅手段移轉利潤、侵蝕各國稅基的情況日益嚴重。各國咸認反避稅需借助國際間之協調合作，改變以往避免雙重課稅之思維，進而應避免雙重不課稅之各項安排。自 2013 年起，在 G20 與 OECD 合作下，反 BEPS 時代於焉到來。茲以下圖彙整 BEPS 行動計畫發展概要，以及後續執行進展。



現國際間已簽署生效超過 3,000 個租稅協定，有關 BEPS 行動計畫建議措施當中，涉及租稅協定之修約部分，實難以雙邊諮商為基礎逐一修正，

因此透過多邊諮商並簽署多邊公約取代逐一修約，已成為國際共識，MLI 爰於此背景下產生。截至 2018 年 3 月 22 日，已有 78 個國家（地區）簽署 MLI，另外有 6 個國家已表達簽署意願。



（二）MLI 之內容及運作機制

MLI 之內容及運作機制，係參照 BEPS 行動計畫 15「建立執行相關計畫之 MLI」發布結論建議，設計靈活，提供彈性選擇方式供參與國家自行決定納入 MLI 之租稅協定，包括：有權選擇納入適用 MLI 之既有租稅協定、主張其他符合最低標準之方式、保留非屬最低標準之條文，及採用其他替代性條文等。MLI 運用兼容條款（Compatibility clauses）機制，使用「取代（in place of）」、「適用於（applies to）／修正（modifies）」、「不納入（in the absence of）」及「取代／不納入」等方式，協助參與國有效率地連結既有協定之規範。

MLI 條款

以 BEPS 行動計畫 6 為例，參與國有下列選擇：

- 僅採用 PPT 法則
- 採用 PPT 法則，搭配簡易版或詳細版 LOB 條款
- 採用詳細版 LOB 條款，並配合防止導管安排之機制

例如：本案例參與國選定 PPT



為進一步了解 MLI 運作機制，主講人以防止人為規避常設機構之構成條款為例說明。假設 A 國將簽署 MLI，其中防止人為規避常設機構構成之條款，A 國評估 3 個選項：

- A. 依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定，
- B. 依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項註釋第 30 段規定，或
- C. 不予明定。

假設 A 國選擇選項 A，決定範圍為 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定，後續有義務通知協定夥伴國。A 國可以保留部分協定之原有規定，毋須一體適用選項 A 內容；也可以保留部分多邊公約之條款，例如保留第 13 條「特定活動免視為人為規避常設機構構成」，又 A 國考量反分割活動或拆分契約規避常設機構構成之需要，可以增列分割之規定。

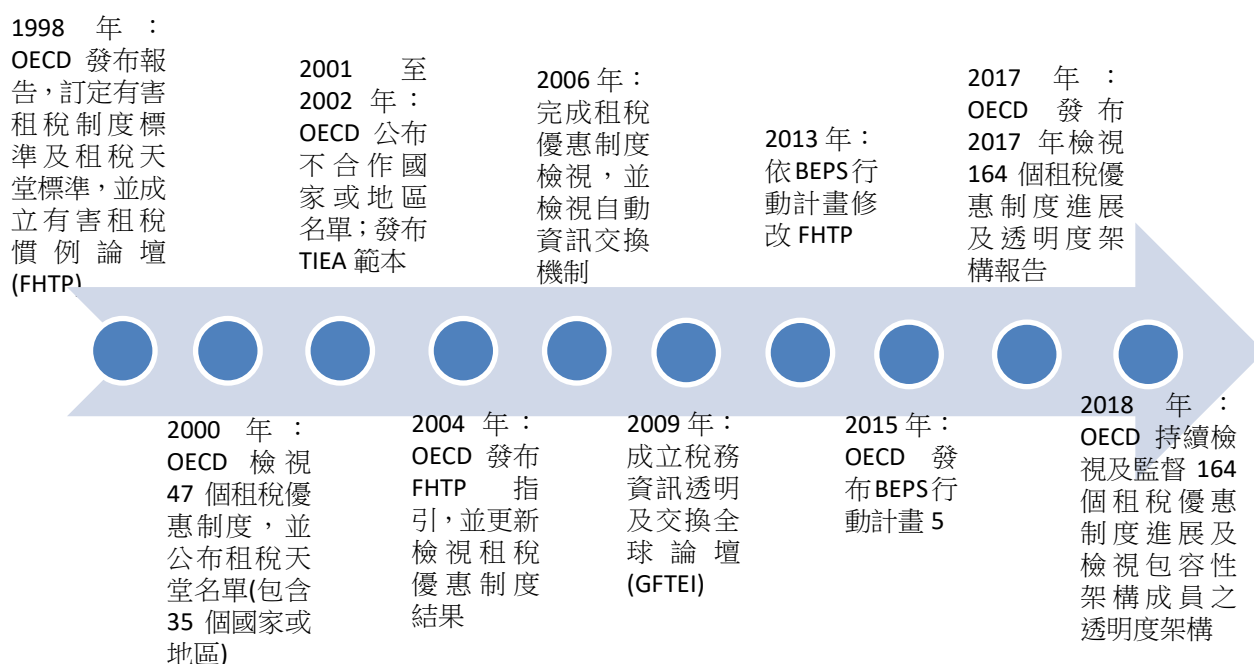
<ul style="list-style-type: none"> 實質性條款 通常包括不同選擇 	A 國－防止人為規避常設機構之構成條款 (MLI 第 13 條)	
	2 項	選項 A-OECD 稅約範本第 5 條第 4 項
	3 項	選項 B-範本第 5 條第 4 項註釋第 30 段 選項 C-不納入 ➡ 假設擇定「選項 A」
	4 項	OECD 稅約範本第 5 條第 4 項 BEPS 行動計畫 7「分割活動」規定
<ul style="list-style-type: none"> 兼容性條款 	<ul style="list-style-type: none"> 5 項 兼容條款 6 項 <input type="checkbox"/>保留第 13 條條文 <input type="checkbox"/>保留特定所得稅協定之適用 <input checked="" type="checkbox"/>保留分割條款 7 項 通知協定締約國擇定選項 A，現行稅約 8 項 範本第 5 條第 4 項規定屬之 	
<ul style="list-style-type: none"> 保留條款 		
<ul style="list-style-type: none"> 通知條款 反映選擇的結果／ 界定涵蓋之現行法規 		

三、行動計畫五：有效打擊有害租稅慣例

主講人：Ms. Laura Stefanelli (OECD/秘書處)

(一) 有害租稅慣例論壇 (The Forum of Harmful Tax Practices, 下稱 FHTP)

各國政府皆有制定任何租稅政策之權利，然而隨著經濟全球化，一國家之租稅政策可能造成另一國家之稅基侵蝕情況。為避免前開情形，OECD提出構成有害租稅制度（及租稅天堂）之標準，而FHTP持續檢視各國租稅制度並要求修正或廢止有害租稅制度。FHTP之執行歷程如下表：



(二) FHTP檢視租稅優惠制度

1、FHTP按下列3步驟，檢視一制度是否構成有害租稅制度：

- (1) 範圍：一制度是否落入FHTP定義之範圍，且是否具有特殊優惠。
- (2) 潛在有害：以5個主要因素及7個其他因素，決定一租稅優惠制度是否潛在有害。
- (3) 實質有害：考量該制度之經濟效果，決定該潛在有害制度是否實質

有害。

2、FHTP定義之範圍

- (1) 一制度針對易於區域間移動之活動（如金融、其他服務活動，包含無形資產）所生之所得提供租稅優惠。其設計係為吸引廠房、建築和設備之投資，尚非FHTP範圍。
- (2) 該制度須與租稅相關，主要為公司稅，消費稅及關稅非屬本範圍；亦涵蓋國稅及地方稅。
- (3) 一制度是否具有特殊優惠，係與該國國內一般稅制進行比較，而非與其他國家之制度比較。該特殊優惠可能為降低稅率或稅基或對稅捐支付條件給予特殊待遇。即使優惠金額很小，但能充分認定該制度具有特殊優惠。

(4) FHTP檢視項目

- A.無形資產制度（IP regimes）
- B.營運總部制度（Headquarters regimes）
- C.配銷和服務中心制度（Distribution and service centre regimes）
- D.金融或租賃制度（Financing or leasing regimes）
- E.基金管理制度（Fund management regimes）
- F.銀行和保險制度（Banking and insurance regimes）
- G.運輸制度（Shipping regimes）
- H.控股公司制度（Holding Company regimes）
- I.其他（Miscellaneous regimes）

3、決定一制度是否潛在有害，5項主要因素及7項其他因素

(1) 5項主要因素

- A.有效稅率很低或為零（門檻標準）
- B.藩籬（Ring-Fencing）

藩籬，係指保護一國之稅基免於該租稅優惠制度之有害影響。包含一租稅優惠制度之適用主體僅限非居住者；或適用範圍僅限於與非居住者交易。一國稅制採屬地主義尚非屬藩籬；但如該國有另一特別制度創造不同於一般稅制規定，例如允許提供特定服務之所得視為國外來源所得，則屬藩籬。藩籬可有下列不同形式：

- a. 排除居住者納稅義務人適用該租稅優惠制度。
- b. 禁止享有租稅優惠之企業在國內市場經營，或如其在國內市場經營，則減少該企業享有之租稅利益。
- c. 禁止企業以國內貨幣進行交易。

C. 缺乏透明度

一租稅優惠制度之適用條件規定均應公開明確，包含對特定納稅義務人之適用條件詳細內容，必須讓其他有關國家之稅捐機關可取得該等資訊。該等資訊包含租稅優惠核釋、特殊行政慣例及租稅查核實務。OECD正依行動計畫5有關核釋之透明度架構，持續對各國檢視。

D. 缺乏有效資訊交換

一制度如為秘密法律或行政慣例及政策，當該等資訊缺乏有效資訊交換可能引發問題。

E. 缺乏實質活動

一制度之設計僅為租稅目的之安排而無實質活動，可能引發問題，爰提高其重要性。判斷一租稅優惠制度是否具實質活動，行動計畫5提供下列原則：

- a. 無形資產租稅優惠制度：應符合關聯法（nexus approach）。
- b. 其他租稅優惠制度：於納稅義務人從事產生適用租稅優惠之所得核心活動範圍內享有租稅利益，並假設該納稅義務人應有適

當營業費用發生及適當的全職員工。稅捐機關應監管納稅義務人是否符合前開要求，倘不符合應否准適用租稅優惠。

(2) 7項其他因素

A. 可人為操縱稅基定義

如一國租稅政策目標為消除重複課稅，惟其縮小課稅稅基範圍，相關規定已超過達成該目標之必要範圍。例如：未設條件之參與免稅規定或允許視為費用減除等。

B. 未遵循國際移轉訂價原則

一國家未遵循國際移轉訂價原則，可能影響納稅義務人之競爭力。例如：所執行功能與利潤配置不當，採成本加價法時以限縮基礎（成本費用）計算加價部分，不適當的預先核釋。

C. 居住地國對國外來源所得免稅

主要關注特定標的國外來源所得的免稅（可能引發導管或協定競購），而非一般屬地主義制度。

D. 可對稅率或稅基進行協商

E. 存在秘密條款

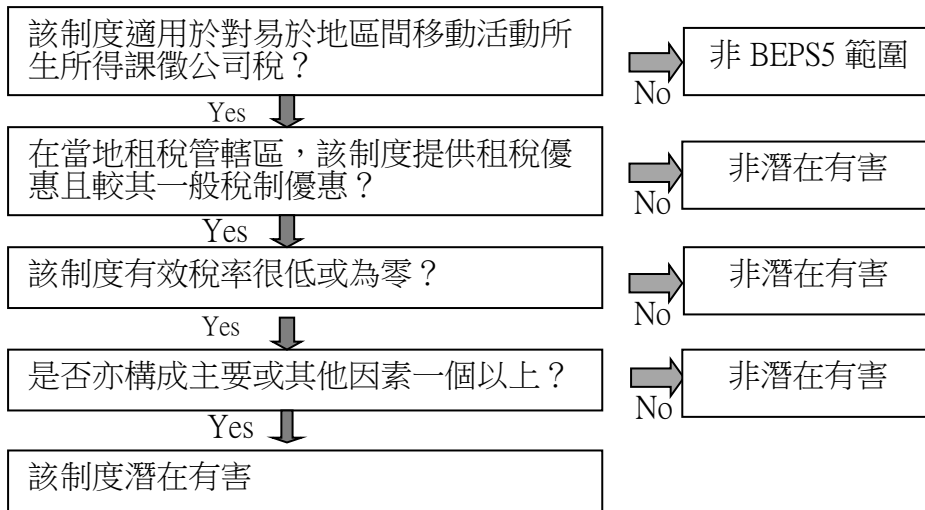
無法取得該等資訊，例如：銀行秘密條款、匿名債券工具或不記名股票。該秘密條款保護納稅義務人免於稅捐機關查核，爰構成有害租稅制度。

F. 有廣泛租稅協定網絡可利用

一般鼓勵各國建構廣泛的租稅協定網絡，然納稅義務人可能透過Treaty Shopping浮濫享有有害租稅優惠制度之優惠。

G. 一制度被設計為減輕稅負工具

(3) 辨認一制度是否為行動計畫5之範圍且潛在有害之流程圖如下：

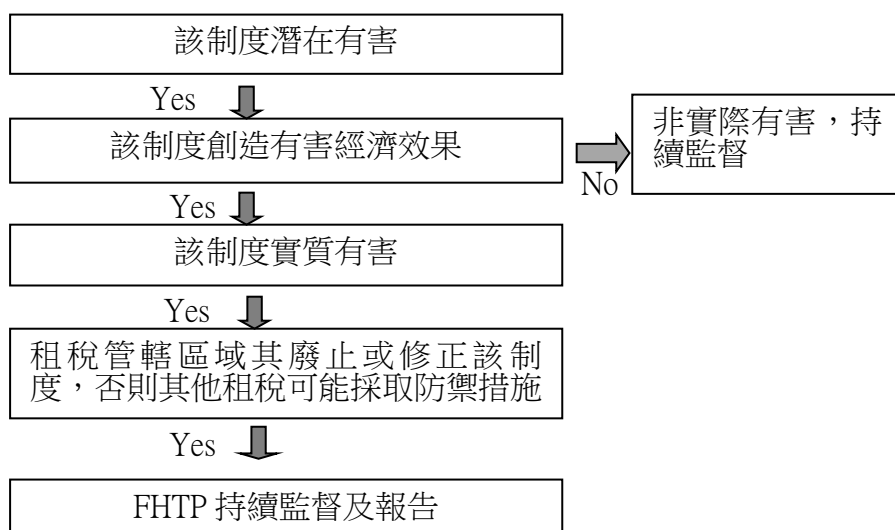


4、考量一制度之經濟效果，決定是否實質有害

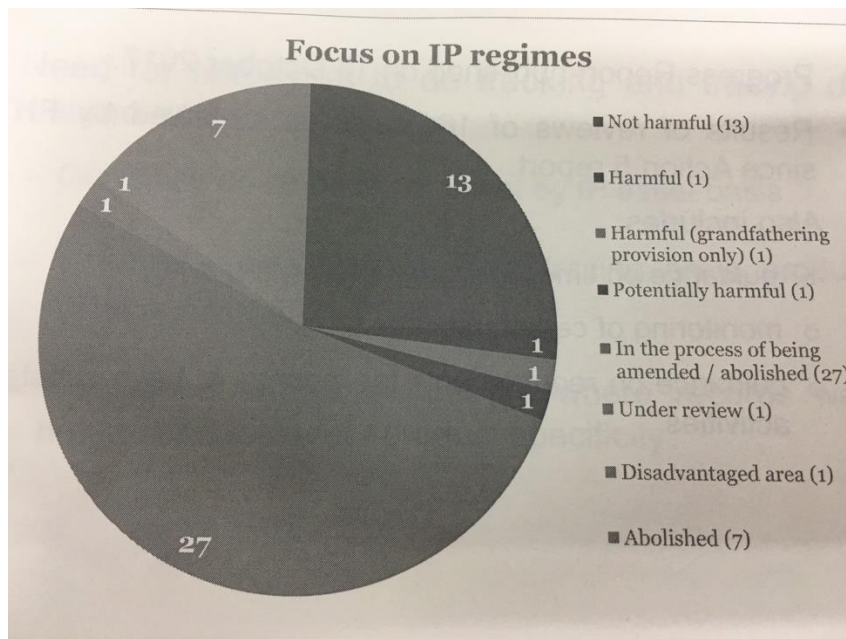
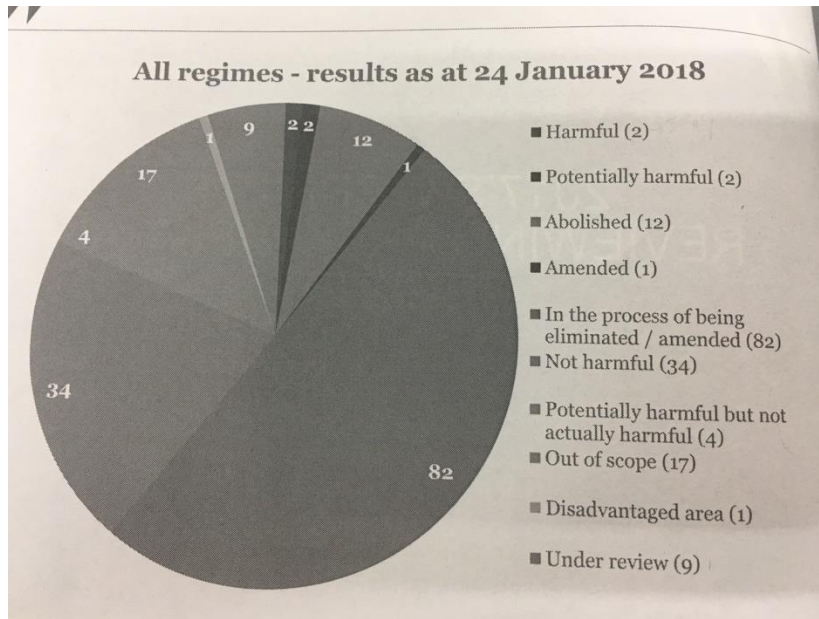
(1) 一制度潛在有害可能不一定實質有害，如果該制度未創造有害的經濟效果。是否創造有害的經濟效果，可考慮係移轉活動或創造新的活動？從事活動程度與投資或所得是否相稱？享有租稅優惠為主要動機？倘一制度潛在有害，惟適用優惠金額或適用家數微小，尚不構成實質有害。

(2) 倘一制度構成實質有害，該國應廢止或修正該有害租稅優惠制度，否則其他國家將採取防禦性措施。FHTP持續進行檢視及監督。

5、租稅優惠制度之檢視過程



6、2017年FHTP檢視各國租稅優惠制度結果



(三) FHTP 透明度架構

1、應進行自發性自動資訊交換之核釋範圍

(1) 6類核釋

A.租稅優惠之核釋

B.跨境單邊預先訂價協議或其他移轉訂價核釋

C.跨境單邊向下調整應稅利潤核釋

D.常設機構核釋

E.關係企業導管公司核釋

F.其他可能會產生稅基侵蝕及利潤移轉疑慮之核釋

(2) 進行資訊交換之接受管轄區

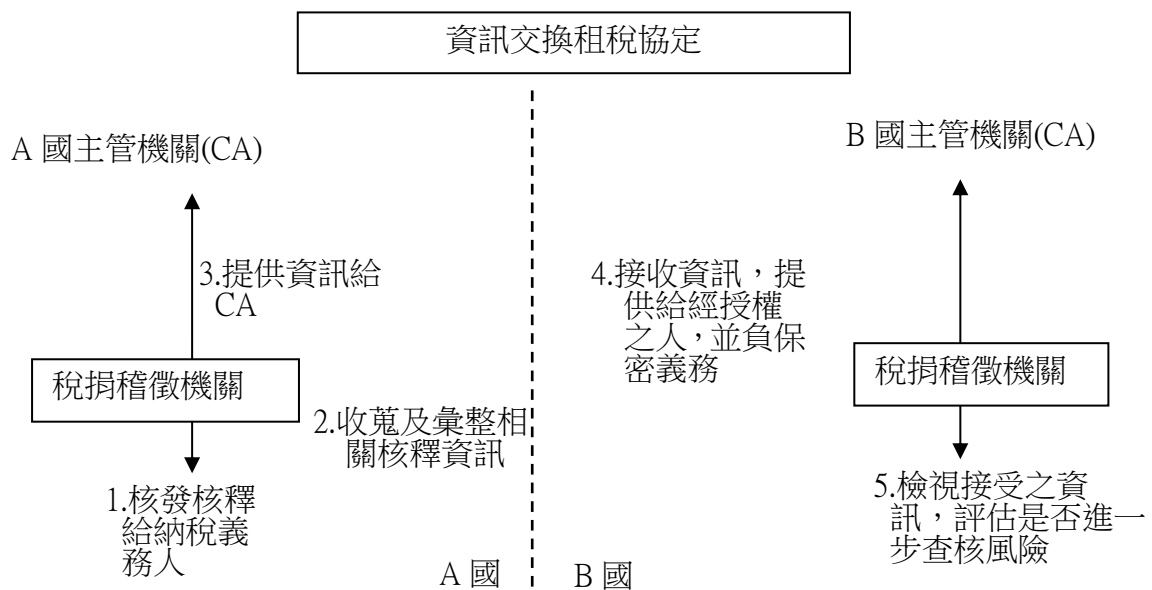
A.最終母公司居住地國

B.直屬母公司居住地國

C.核釋之交易相對人之居住地國，常設機構核釋之總機構所在國家

D.常設機構之特別核釋及導管安排核釋

(3) 稅務核釋交換過程



2、資訊交換時程

成員	OECD及G20會員	2016年11月4日 加入之IF會員	2017年9月1日加 入之IF會員	發展中國家
已核 准核 釋	2014年1月1日至 2016年4月1日核 准核釋，及2010年 1月1日至2014年1 月1日核准核釋且 於2014年1月1日 仍具效力者。	2015年1月1日 至2017年4月1 日核准核釋，及 2012年1月1日 至2015年1月1 日核准核釋且 於2015年1月1 日仍具效力者。	2015年1月1日至 2017年9月1日核 准核釋，及2012 年1月1日至2015 年1月1日核准核 釋且於2015年1 月1日仍具效力 者。	2016年1月1日至 2018年4月1日核 准核釋，及2014 年1月1日至2016 年1月1日核准核 釋且於2016年1 月1日仍具效力 者。
未來 核釋	自2016年4月1日 起核准核釋	自2017年4月1 日起核准核釋	自2017年9月1日 起核准核釋	自2018年4月1日 起核准核釋
自動 資訊 交換	(1) 2016年12月 31日前應將 已核准核釋 進行交換 (2) 2016年4月1 日起應就未 來核釋進行 交換	(1) 2017年12 月31日前 應將已核 准核釋進 行交換 (2) 2017年4月 1日起應 就未來核 釋進行交 換	(1) 2017年12月 31日前應 將已核准 核釋進行 交換 (2) 2017年9月1 日起應就 未來核釋 進行交換	(1) 2018年12月 31日前應 將已核准 核釋進行 交換 (2) 2018年4月1 日起應就 未來核釋 進行交換

四、行動計畫十三：移轉訂價文據及國別報告

主講人：Mr. Blair Vokey（加拿大／內地稅務局）

（一）移轉訂價文據之目標

行動計畫13之成果將取代現行OECD移轉訂價指導準則第5章有關移轉訂價文據之新規定。考量現行OECD有關移轉訂價文據之規定，未提供跨國企業業務之完整全貌，亦缺乏全面且充分之資訊，爰行動計畫13認為移轉訂價文據應實現3個目標包括：

- 1、為稅務機關評估移轉訂價風險時，提供必要資訊。
- 2、確保納稅義務人決定受控交易價格和其他交易條件時，以及申報揭露受控交易所得時，能夠合理考慮移轉訂價規範。
- 3、查核移轉訂價時，為稅務機關提供有用的資訊。

制定移轉訂價文件規定時，應考量上述目標。納稅義務人辦理申報前或申報時，應仔細評估本身是否遵循移轉訂價規定。確保稅務機關能夠在資訊充分之基礎下進行移轉訂價風險評估，從而決定是否進行移轉訂價查核。一旦查核，稅務機關能夠及時獲得或要求納稅義務人提供所有必要的額外資訊，俾利進行移轉訂價查核。

（二）移轉訂價文據之三層架構

依據OECD新制訂之指導原則，跨國企業需準備的移轉訂價文據包含：

- 1、第一層：當地國檔案〈Local File，即我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(下稱TP查準)所稱移轉訂價報告〉，包括本國營利事業重要受控交易資訊、可比較程度分析及使用之移轉訂價方法等。
- 2、第二層：全球檔案(Master File，即我國TP查準所稱集團主檔報告)，包括跨國企業之組織架構、經營業務描述、無形資產、集團內部財務活動及包括預先訂價協議(APA)及稅務核釋(Tax Ruling)等財務稅務資

訊。

3、第三層：國別報告(Country-by-Country Report)，包括跨國企業集團收入和稅負在全球的分配情況，以及跨國企業集團內各成員於所在國家(區域)從事之經濟活動。

(三) 國別報告之國內法規定

1、國別報告內涵

(1) 跨國集團、最終母公司及集團成員定義

A.表1為一家族跨國集團，最上層為家族個人持有該集團股權，此時最終母公司應分別為B公司及C公司。

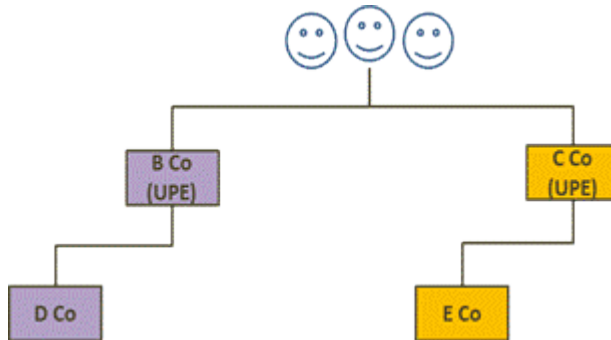


表 1

B.表2為一跨國集團，最上層為A公司持有其他集團成股權，此時最終母公司應為A公司。

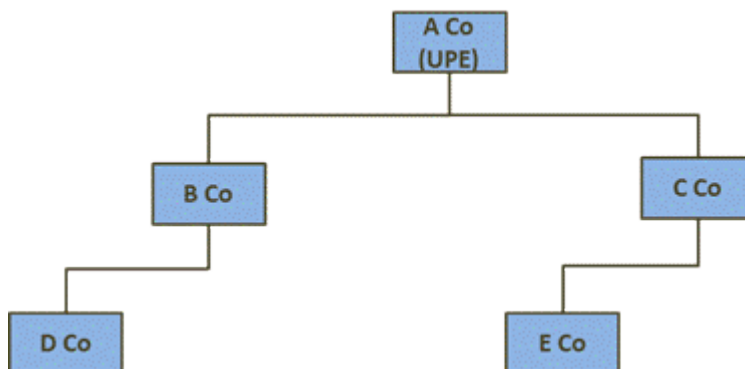


表 2

C.表3為一跨國集團，最上層為A公司持有其他集團成股權，此時最終母公司應為A公司，集團成員應包含B至F公司及G分支機構。

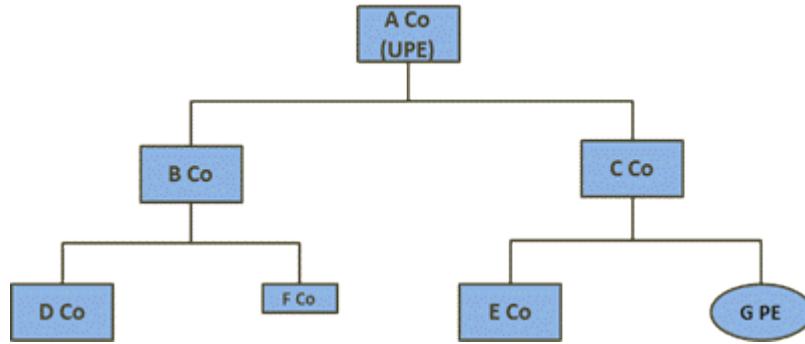


表 3

(2) 國別報告避風港標準

跨國企業集團前一年度集團合併收入低於7.5億歐元（或以2015年1月匯率換算，約當於7.5億歐元之國內貨幣），得免送交國別報告。該國別報告避風港標準，排除將近80%~90%的跨國集團，除此之外，沒有其他豁免適用規定。

(3) 國別報告範本

以表格化方式呈現所有與全球收入分配、納稅情況以及跨國企業集團營運所在租稅管轄區經濟活動指標相關資訊，國別報告還須列示跨國企業集團成員的財務資訊、設立登記地所屬租稅管轄區、成員設立登記地(若異於所屬租稅管轄區)以及主要商業活動。

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

表4 跨國企業集團收入、稅負及業務活動分配概況(以租稅管轄區為基礎劃分)

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing IP	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant

表5 跨國企業集團成員營運活動(以集團成員之租稅管轄區為基礎劃分)

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.

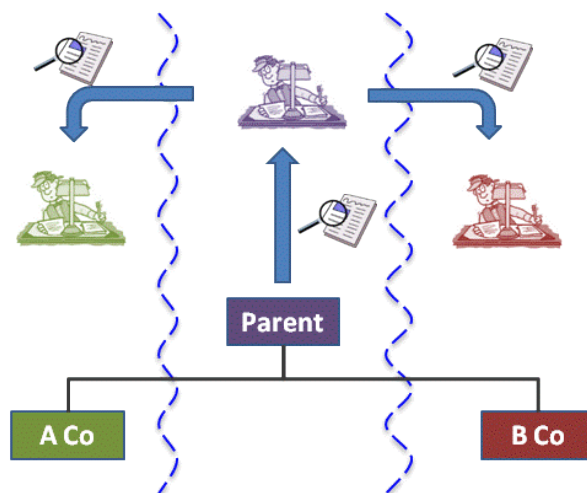
表6 其他資訊

(4) 申報時間

自2016年1月1日起，跨國企業集團最晚應於會計年度終了日起12個月內，向集團母公司所在國稅務機關申報國別報告。

(四) 國別報告之國際法架構

- 1、集團最終母公司應備妥國別報告並提供其居住地國主管機關，主管機關則依雙邊或多邊租稅協定之自動資訊交換機制，進行國別報告資訊



交換。

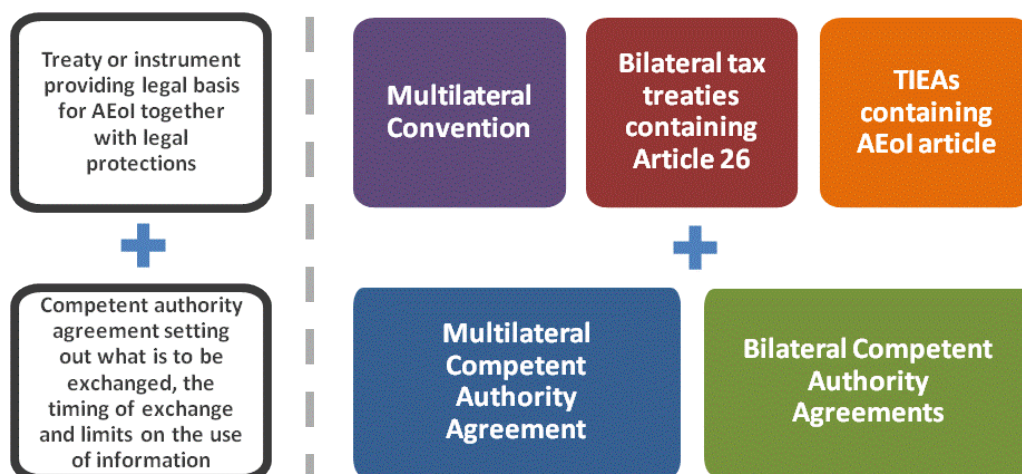
2、國別報告交換之法律基礎

(1) 租稅協定：透過多邊租稅協定、雙邊租稅協定或稅務資訊交換協定，提供自動資訊交換之法律基礎。

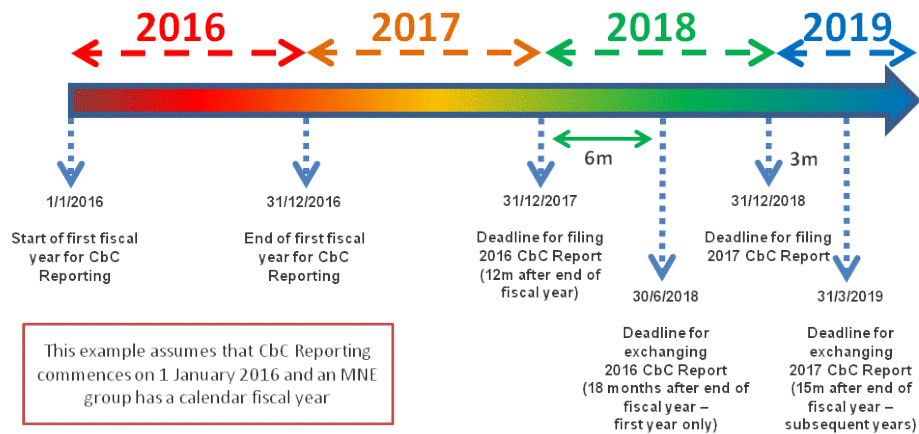
(2) 主管機關協定：透過多邊主管機關協定或雙邊主管機關協定，規範國別報告資訊交換內容、時間、資訊使用限制及保密義務。

3、國別報告申報及交換時間

OECD主管機關協議範本規定，簽署主管機關協議之國家應於施行申報國別報告首年度結束日起18個月內，以及在後續年度結束日起15個月內，



與簽署協議之其他國家分享國別報告資訊，其規劃時程釋例如下：2015年10月簽訂MCAA，同年12月MCAA生效，2016年為施行國別報告年度，2017年12月31日(12個月內)前申報國別報告(首次申報)，並應在2018年6月(18個月內)前交換予其他國家；而2017年度的國別報告則應在2019年3月(15個月內)前進行交換。



4、國別報告申報

(1) 主要申報原則：跨國企業集團最終母公司負有向其租稅管轄區稅務機關申報國別報告之義務，各國則透過自動資訊交換機制分享國別報告資訊。

(2) 次要申報機制：

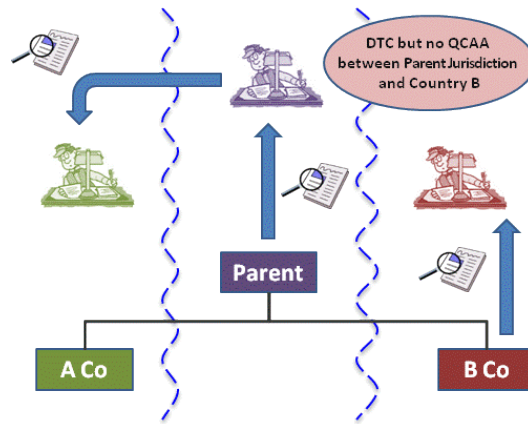
A. 僅於符合下列條件時，跨國企業集團子公司所在國政府可採行次要申報機制，要求該子公司申報國別報告：

- a. 最終母公司依其居住地國或地區法令規定不須申報國別報告。
- b. 最終母公司居住地國與子公司所在國已簽署租稅協定，但未簽署有效的主管機關協定（QCAA）。
- c. 最終母公司居住地國發生系統性失敗(system failure)。

B. 倘最終母公司居住地國有規定申報國別報告，惟跨國集團未依規定申報，子公司所在國政府不可要求該子公司向其申報國別報告。

C. 舉例說明：下列案例3個國家都適用行動計畫13最低標準，但母公司居住地國與B國未簽署主管機關協定，因此B國政府可要求B公司向其稅捐機關申報國別報告。惟該情形可能發生風險，如B公司可能無法提供完整的國別報告，或其提供之資訊與母公司提供的不同。

OECD說明該等情形屬暫時性的，且預期所有國家將同意透過資訊交換取得國別報告。



(3) 當跨國企業集團有多個集團成員為同一國之稅務居住者時，該跨國企業集團可指定其中一個集團成員申報國別報告。

(4) 代理申報機制：

A. 當最終母公司所在國國內法無申報及交換國別報告之規定，為避免跨國企業各成員需向其所在國分別申報國別報告，可指定其他集團成員為「母公司代理人」（Surrogate Parent Entity，下稱SPE），由該集團成員向其所在國申報國別報告並進行自動交換，其規定如下：

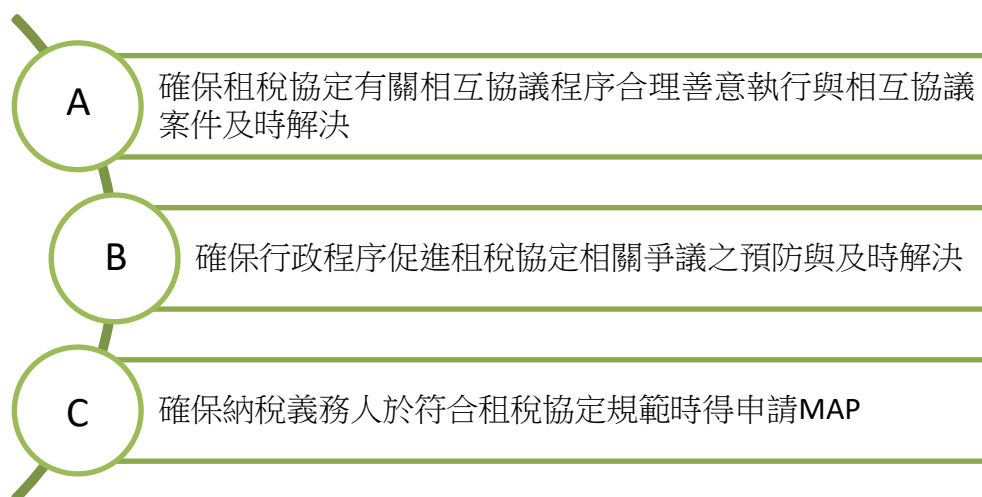
- a. SPE居住地國與子公司所在國已簽署租稅協定及主管機關協定。
- b. SPE已以母公司代理人身分申報國別報告，且告知其居住地國進行資訊交換。
- c. 子公司所在國已得知該SPE為其最終母公司申報國別報告。
- d. 未發生系統性失敗。

五、行動計畫十四：更有效率的相互協議程序（MAP）

主講人：Mr. Andre Nakazawa（OECD／秘書處）

（一）行動計畫 14 最低標準與最佳實務作法

OECD 於 2015 年 10 月發布防止 BEPS 行動計畫 14「提升爭議解決機制效率」成果報告，該行動計畫之主軸包括下列三項核心價值：



為落實 BEPS 行動計畫各項最低標準，OECD 成立包容性架構 (Inclusive Framework, IF)，要求參與成員承諾執行。行動計畫 14 部分，IF 將期末報告揭櫫之最低標準轉為 4 項 21 款檢視標準 (Terms of Reference, TOR)，以利成員國落實並進行同儕檢視。前開 4 項 21 款檢視標準分述如下：

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) 經核認交易事實與情況一致達成雙邊預先訂價協議之案件，得溯及適用於該相同個案之以前年度。

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

- (1) 確保租稅協定訂有MAP條文，任何人如認一方或雙方締約國行為對其發生或將發生不符合協定規定之課稅，無論各該締約國國內行政救

濟法令規定，得於不符合協定規定課稅首次通知起3年內提出MAP請求。

- (2) 確保(1)租稅協定第25條第1項允許申請人可向任一方締約國主管機關提出MAP請求，或(2)租稅協定未允許向任一方締約國提出MAP請求者，受理方如認為申訴無理由，應通知他方締約國主管機關表示意見。
- (3) 移轉訂價相對應調整案件得提出MAP請求。
- (4) 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適用租稅協定，申請人認有牴觸租稅協定規範，得申請MAP。
- (5) 不得因申請人與稅捐稽徵機關達成和解而禁止申請MAP，國內法另有僅得由申請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，得規範已依該機制進行案件，得限制申請MAP。
- (6) 申請人已依MAP規範提供必要文件時，主管機關不得以提供資訊不足為由，退回其MAP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租稅協定未規定之雙重課稅問題。
- (8) 訂定申請及使用MAP之明確法規、指引及程序，並應包括申請人提出MAP申請應提交之必要資訊及文據。
- (9) 確保申請及使用MAP之法規、指引及程序得為公眾廣泛周知，並按既定格式將MAP案件受理及處理情形公告周知。
- (10) MAP相關法規應明定，不因申請人與稅捐稽徵機關達成稅務和解而排除申請MAP之權利。如申請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MAP，應通知他方締約國，並於MAP相關法規清楚說明該程序對MAP之影響。

3、解決MAP案件 (Resolution of MAP Cases)

- (1) 確保租稅協定訂有「受理MAP之主管機關如認申訴有理，且單方無法適當解決，應致力與他方締約國主管機關相互協議解決，避免發生不符合租稅協定規定之課稅」條文。
- (2) 致力於24個月內解決MAP案件，該期限適用於雙方締約國。
- (3) 審理MAP部門具備足夠資源。
- (4) 負責MAP人員應經充分授權，依據租稅協定條文獨立解決MAP案件，不受稽徵機關人員指揮或未來租稅協定政策修訂影響。
- (5) 不得以調整或徵補稅額，做為處理MAP部門及人員之績效指標。
- (6) 於公開平台公布MAP案件相關資訊，並表明對於仲裁機制之立場。

4、執行MAP決議 (Implementation of MAP Agreements)

- (1) 任何MAP獲致之決議，包括移轉訂價調整，均應予以執行。
- (2) 主管機關應及時執行MAP決議。
- (3) 雙方締約國之租稅協定應(1)規範執行MAP獲致之決議不受國內法期間限制，或(2)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，避免個案MAP決議因已逾國內核課期間而無法執行。

除前揭清楚列示於 4 項指標下之 21 款檢視標準，OECD 另發布多項最佳實務作法，提供各國作為修訂國內法或租稅協定參考，現階段 IF 要求成員國應全面落實最低標準，至於最佳實務作法，則係鼓勵採行，不具強制性。OECD 提出之最佳實務作法包括：租稅協定納入 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定(移轉訂價相對應調整)、落實雙邊預先訂價協議(BAPA)機制、通案性「解釋或實施租稅協定之困難或疑義」應訂定處理原則、發展全球意識(global awareness)並鼓勵國際租稅業務承辦人員參加相關培訓課程、MAP 決議可援用於事實情況相同之其他課稅年度、MAP 期間應

暫停徵收稅款、國內行政措施可有效率執行 MAP 且納稅義務人具國內救濟權利、MAP 相關法規應敘明與國內行政救濟之關係、MAP 相關法規應明訂 MAP 申請方式、MAP 相關法規應包括是否加徵利息或課以罰鍰規定，及 MAP 相關法規應包括多邊 MAP 及 BAPA 審理原則等規定。

(二) MAP 最低標準：租稅協定議題

主講人首先將 2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條規定，套用至下列 MAP 申請、審理及執行程序，以利各國代表比較現行規定與最低標準未盡相符之處：

1、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項前段，明定納稅義務人有權利提出 MAP 請求：

- (1) 納稅義務人認為發生或將發生不符合租稅協定規定之課稅，
- (2) 不論國內法之救濟規定為何，
- (3) 向居住地國或其國民身分所屬締約國（屬第 24 條第 1 項「無差別待遇」情形）之主管機關提出申訴。

2、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項後段，明定納稅義務人提出 MAP 請求之期限：

- (1) 至少 3 年，
- (2) 以「不符合租稅協定規定課稅首次通知日」為起算日。

3、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項前段，明定主管機關權責：

- (1) 主管機關應先行審核申訴是否有理，如申訴有理，可否單方適當解決；
- (2) 主管機關如無法單方適當解決有理之申訴，應致力與他方締約國主管機關相互協議解決，避免發生不符合租稅協定規定之課稅。

4、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項後段，明定所有達成之 MAP 決議應予執行，不受各締約國內法任何期間規定之限制。

5、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項前段，明定 4 項可能需透過 MAP 解決之情形：

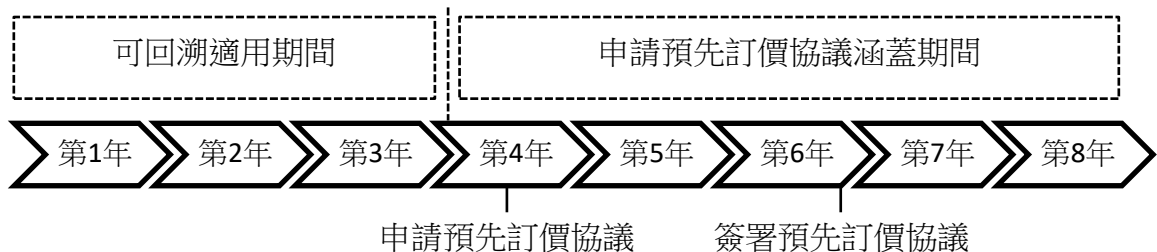
- (1) 與雙方租稅協定相關之任何困難或疑義，
- (2) 因解釋或適用租稅協定產生。

6、2014 年版 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項後段，明定雙方並得共同磋商，以消除租稅協定未規定之雙重課稅問題。

(三) MAP 最低標準：實務執行議題

主講人特別列舉最低標準 21 項檢視項目在實務執行上引發關注之討論議題，供各國代表充分瞭解。以下就主講人列舉之項目擇要說明：

1、**雙邊預先訂價協議案件得回溯適用（預防爭議）**。主講人舉例說明，假設納稅義務人於第 4 年提出預先訂價協議申請，適用期間 5 年（第 4 年至第 8 年），該預先訂價協議於第 6 年達成協議並簽署，在個案經濟實質與適用情況相同之前提下，應同意納稅義務人回溯以往年度（即第 1 年至第 3 年）適用，以落實爭議預防，維護納稅義務人權益。



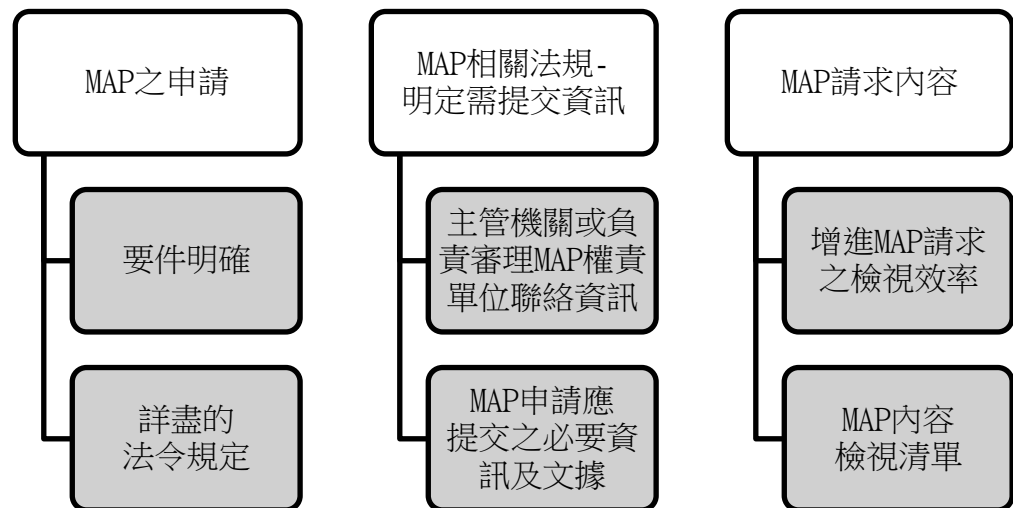
2、**主管機關之權責（MAP 之可主張性）**。

- (1) **稅捐稽徵機關不得拒絕受理**：納稅義務人得主張 MAP 之案件類型包括移轉訂價相關案件、納稅義務人與稅捐機關在查核過程中達成共識之案件、適用反避稅法規之案件、納稅義務人已提供所需資訊之案件等。主講人強調，當納稅義務人已該當上述案件之要件並提出 MAP 申請時，稅捐機關不得拒絕受理。此外，納稅義務人應得於不符合租稅協定規

定課稅首次通知起 3 年內提出 MAP 請求，方屬已提供納稅義務人適切之時限主張其應有權利。

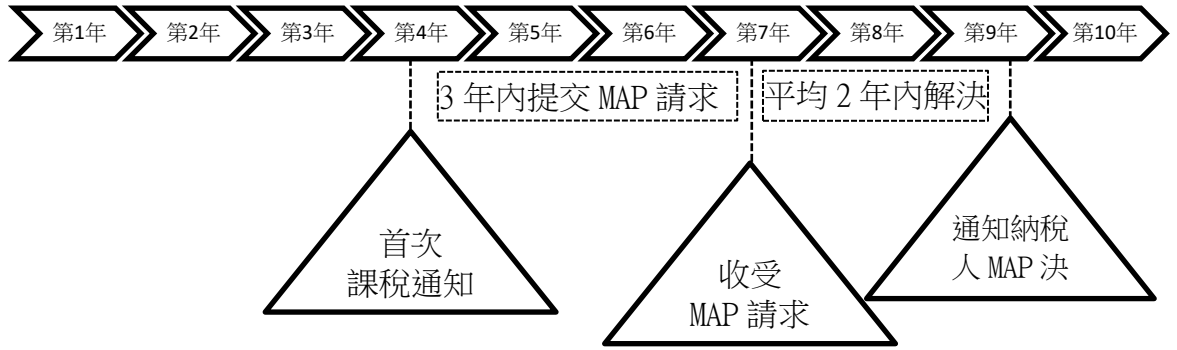
(2)通知他方或進行雙邊磋商程序：當一方主管機關認為納稅義務人申訴無理由，且所適用租稅協定未允許納稅義務人向任一方締約國提出 MAP 請求時，應通知他方締約國主管機關表示意見，或由雙方進行磋商。主講人強調，透過此項機制讓他方主管機關表達案件觀點，有助雙方獲致共識。

(3)應發布明確、完整之 MAP 相關法規，並公告周知：內容需涵蓋可得申請及使用 MAP 之情形、納稅義務人應提交資料、MAP 請求之內容等。且相關 MAP 法規應於公開平台上公告周知，以利外界充分瞭解。



3、致力於 24 個月內解決及具備適切的 MAP 運作機能（解決 MAP 案件）

(1)應致力平均於 24 個月內解決 MAP 案件：主講人特別說明，以往 MAP 案件處理效率未如預期，主要因為 MAP 案件常囿於案情複雜、雙方主管機關政策考量或各國救濟程序，難以發揮功能。OECD 爰將各國應致力平均於 24 個月內達成 MAP 決議納入最低標準檢視指標，期望提升 MAP 效能，且該時限應同時拘束締約國雙方。



(2)提供 MAP 權責部門足夠資源以發揮功能：足夠的人力資源部分，應配置適當人力審理 MAP 案件，依不同案件類型提供受理 MAP 人員適切之審理期限，且應有監督機制以確保 MAP 審理人員案件量負擔不致於過重；獨立性部分，應確保負責 MAP 人員經充分授權，獨立依租稅協定條文審理，不受稽徵機關人員指揮，亦不受未來租稅協定修正影響；使用適當之績效衡量指標部分，可使用案件審理一致性、解決案件花費時間或解決案件數，做為權責部門及人員之績效衡量指標，惟一般稅捐機關常用之調整或徵起稅額，不宜作為 MAP 執行之績效指標。

4、執行 MAP 決議時限（執行 MAP 決議）。在行動計畫 14 最低標準下，所有獲致共識之 MAP 決議應及時執行，因此租稅協 MAP 條文應明定，執行 MAP 獲致之決議不受國內法期間限制。惟為兼顧實情，符合最低標準要求，OECE 就本項檢視標準提供替代條文，亦可於租稅協定第 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）明定相關 MAP 調整依國內法得課稅之年限，以避免 MAP 決議無法適用於已逾核課期間之案件。

(四) 案例研討

案例 1

維納斯·火星女士為開陽（Mizar）居住者，在天璇（Merak）工作 40 年。維納斯女士 2013 年自天璇取得退休金，同時被開陽（2014 年 4 月 24 日寄發

課稅通知)及天璇(2015年5月31日寄發課稅通知)兩國課稅。開陽—天璇之租稅協定MAP條文內容如下：

ARTICLE 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a resident considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in double taxation, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within two years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of double taxation. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

維納斯女士 2017 年 2 月 30 日向天璇主管機關提出 MAP 要求，請問：

1、天璇主管機關應如何因應？

- (1) 維納斯女士符合開陽－天璇租稅協定 MAP 條文第 1 項於首次課稅通知起 2 年內提出 MAP 請求規定；但
- (2) 天璇主管機關將審酌維納斯女士是否因在該國工作 40 年而符合居住者條件，如未符合，將拒絕受理。

2、假設開陽與天璇兩國 2016 年加入 BEPS 包容性架構，在 BEPS 行動計畫 14 標準下開陽－天璇租稅協定之 MAP 條文有何須修正之處？

- (1) 開陽－天璇租稅協定 MAP 條文第 1 項前段，應允許申請人同時向任一方締約國提出 MAP 請求；及
- (2) 開陽－天璇租稅協定 MAP 條文第 1 項後段，提出 MAP 請求之時限為課稅首次通知起 3 年內。

案例 2

海王星 (Neptune) 為一跨國集團，總部位於天璣 (Phad)，該集團在大熊 (Alcor) 之子公司遭稅捐機關查核調增利潤。天璣－大熊之租稅協定 MAP 條文內容如下：

ARTICLE 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

- 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within four years from*

the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the convention.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

大熊已發布 MAP 指導原則，提供納稅義務人提出及運用 MAP 應提交之文件。依據該準則規定，納稅義務人僅需提供申請人資料及陳述已發生或將發生不符合租稅協定規定課稅之情形。天璣迄今未發布任何 MAP 相關之法規，申請人應如何主張 MAP 之資訊亦付之闕如。

海王星分別向大熊及天璣提出 MAP 請求，在 1 頁申請文件上，海王星陳述該集團已於天璣申報之利潤，同時遭大熊課稅，要求消除重複課稅。天璣部分，雖海王星在天璣－大熊租稅協定第 25 條第 1 項規定期限（4 年內）提出申請，惟天璣主管機關以海王星未陳述大熊核課稅捐合理適當為由，拒絕受理。大熊部分，主管機關收到海王星提出申請後 2 個月，要求提供個案事實之詳細說明文件，並提出 MAP 立場主張之相關內容，海王星為此花費 6 個月時間補件。收到海王星所有補充資料後，大熊主管機關表示無法就系爭課稅爭議單方退稅，需洽商並說服天璣主管機關進行案件磋商。經過後續數回合討論，大熊與天璣主管機關終於獲致雙方各退還部分稅款之決議，並終於在海王星提交 MAP 申請

後的 25 個月，通知海王星前開 MAP 決議內容。海王星在收到決議後 2 個月，取得大熊核發之退稅款，但天璣以逾國內核課期限 3 年為由，無法執行 MAP 退稅決議。

請分析大熊及天璣是否符合檢視標準 B.2、B.3、B.6、B.8、C.2、D.1 及 D.2？

<p>B.2 確保(1)租稅協定第 25 條第 1 項允許申請人可向任一方締約國主管機關提出MAP請求，或(2)租稅協定未允許向任一方締約國提出MAP請求者，受理方如認為申訴無理由，應通知他方締約國主管機關表示意見。</p>
<p>大熊：符合。 天璣：不符合，天璣以海王星申訴無理由逕予拒絕受理，未洽商天璣意見。</p>
<p>B.3 移轉訂價相對應調整案件得提出MAP請求。</p>
<p>大熊：符合。 天璣：符合。雖天璣欠缺MAP相關法規，惟同意與大熊進行雙邊磋商，應可認定合於本項檢視標準。</p>
<p>B.6 申請人已依MAP規範提供必要文件時，主管機關不得以提供資訊不足為由，退回其MAP申請。</p>
<p>大熊：符合。 天璣：不符合，未發布MAP相關規範。</p>
<p>B.8 訂定申請及使用MAP之明確法規、指引及程序，並應包括申請人提出MAP申請應提交之必要資訊及文據。</p>
<p>大熊：不符合。大熊發布之MAP指導原則，僅要求提供申請人資料及陳述已發生或將發生不符合租稅協定規定課稅之情形，對於齊備申請文件及聲明MAP內容之相關規定上有不足，致延宕本案期程達 8 個月。 天璣：不符合，未發布MAP相關規範。</p>
<p>C.2 盡力於 24 個月內解決MAP案件，該期限適用於雙方締約國。</p>
<p>大熊：不符合。本案已拖延至 25 個月。</p>

天璣：不符合。本案已拖延至 25 個月。
D.1 任何MAP獲致之決議，包括移轉訂價調整，均應予以執行。
大熊：符合。已於MAP決議後 2 個月內退還稅款。 天璣：不符合。以逾國內核課期限 3 年為由，未能執行MAP退稅決議。
D.2 主管機關應及時執行MAP決議。
大熊：符合。已於MAP決議後 2 個月內退還稅款。 天璣：不符合。以逾國內核課期限 3 年為由，未能執行MAP退稅決議。

肆、心得與建議

一、心得

- (一) 透過本次會議 OECD 及其他稅務專家介紹，深入瞭解 BEPS 行動計畫內容及國際趨勢

本次OECD會議討論主題為「BEPS行動計畫4項最低標準」，首先由OECD專家Mr. Andre Nakazawa介紹OECD/G20提出之BEPS計畫內容及各行動計畫研究團隊截至目前所公布之報告，另說明截至2018年研究團隊規劃進度。此外，加拿大稅務專家Mr. Blair Vokey、紐西蘭稅務專家Mr. Paul Fulton及OECD專家Ms. Laura Stefanel分別就BEPS行動計畫四項最低標準（包含行動計畫5「有效打擊有害租稅慣例」、行動計畫6「防止租稅協定之濫用」、行動計畫13「移轉訂價文據及國別報告」及行動計畫14「建立執行相關計畫之多邊工具」）內容詳予介紹。此外，各主講人與各國代表並分享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程度，除於講述議題內容過程時，詢問各國代表問題或請其介紹其所屬國家的情形外，也藉由每次議題結束的討論，使各國代表能從中瞭解BEPS行動計畫內容，俾供各國代表未來於政策規劃及實際查核參考。

- (二) 透過各國代表經驗交換獲取許多寶貴政策參考意見

各國代表藉本次會議分享該國執行BEPS行動計畫之最新進展，並分享該國採行BEPS行動計畫4項最低標準之經驗與目前遭遇之困境。OECD專家適時給予協助及建議，並藉由每次議題之分組討論及報告，使各國成員能從中瞭解BEPS行動計畫目的及內容，俾使各國於政策規劃時，能正確執行BEPS行動計畫之目的。

二、建議

(一) 主動接洽他國稽徵機關或國際組織，以實際行動承諾我國執行最低標準決心

國際反避稅風潮正盛，各國稅捐稽徵機關已由單打獨鬥轉為聯合行動，我國因國際政治地位特殊，目前未參與 OECD 發起之全球論壇、包容性架構、簽署多邊稅務行政互助公約、多邊主管機關協定等。然為展現我國執行反避稅及資訊透明化決心，我國已積極整合反避稅與資訊透明相關制度，包括營利事業及個人受控外國企業制度、實際管理處所制度、移轉訂價三層文據架構制度及共同申報與盡職審查準則制度，成立專案小組，工作內容涵蓋各項反避稅法規之完備、實務執行能力之建構、資訊作業面之建立與對外溝通宣導之規畫等。

時值歐盟與 OECD 對會員國及非會員國稅制展開全面性檢視，我國雖囿於國際參與機會受限，惟仍應積極拓展對外關係，主動接洽他國或國際組織，以利國際間瞭解我國於反避稅制度投注之努力；亦可主動分享執行反避稅制度之經驗，與他國進行交流，俾適時修正我國執行政策與方式。除有利因應未來國際組織對我國稅制之檢視，亦有助於我國稅制健全與國際化。

(二) 配合國際移轉訂價新規定導入三層文據架構，俾與國際標準接軌

為完善我國移轉訂價文據制度，參考 BEPS 行動計畫 13，修正移轉訂價查核準則有關移轉訂價文據規定，導入三層文據架構，即集團主檔報告 (Master File)、移轉訂價報告 (Local File) 及國別報告 (Country by Country Report) 相關文據內容及申報規定，並規劃依 OECD 規定資訊交換時程進行國別報告資訊交換，俾與國際標準接軌，提升課稅資訊透明度。

(三) 賡續積極參與國際性租稅研討會議

跨國企業避稅查核，稅務人員須瞭解其複雜的租稅安排及交易流程，參與國際租稅研習課程，透過國際稅務專家分享實務案例及最新國際租稅

發展現況，有助於稅務機關查審人員直接吸收專業知識與經驗，並藉此機會與專家學者及各國代表交流，更可加深租稅理論的理解與獲得實務問題的解決方法。除了租稅專業知識外，亦可觀摩其他國家舉辦國際研討會議整體軟硬體規劃，有助於我國未來承辦類似國際會議時之參考。