

出國報告（出國類別：開會）

出席泰國賦稅署與經濟合作暨發展組織（OECD）及亞洲開發銀行（ADB）舉辦「相互協議程序（MAP）案件亞太區域研討會」會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：林天琴 稽核

派赴國家地區：泰國曼谷

出國期間：108年6月16日至21日

報告日期：108年9月19日

## 摘要

經濟合作暨發展組織（OECD）於 104 年發布防止「稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）」15 項行動計畫成果報告，為各租稅管轄區修正國內法及所得稅協定政策參考。

行動計畫 14 要求所得稅協定締約雙方主管機關透過相互協議程序（MAP），提升爭議解決機制效率，俾以及時、有效及效率方式消除不符合所得稅協定規定之課稅，該項行動計畫已對全球租稅管轄區主管機關辦理 MAP 之方式及態度產生廣泛影響。

本次研討會聚焦 OECD 及聯合國（UN）稅約範本有關 MAP 條文歷史背景、立意、同儕檢視要件、預防爭議機制及進行 MAP 程序等議題，提升參與人員對各國法律、實務及技術面之合作與瞭解。

# 目 錄

壹、緣起及目的 .....	1
貳、與會人員及會議經過 .....	1
參、會議研討內容 .....	3
一、OECD 稅約範本第 25 條相互協議程序 (MAP) 條文規定及程序.....	3
二、BEPS 行動計畫 14 及同儕檢視規定.....	10
三、OECD MAP 標準化統計架構.....	18
四、預防爭議機制 .....	23
五、MAP 進行之步驟及時程 .....	27
肆、心得與建議 .....	30

## 附 件

附件 1：研習簡報（電子檔）

附件 2：OECD MAP 主管機關信函範例

## 壹、緣起及目的

全球化浪潮下，國際租稅重要性日益增加，經濟合作暨發展組織（OECD）藉由舉辦租稅研討會，邀請各國財稅官員分享經驗及傳遞知識，協助各國落實 OECD 發布之稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）15 項行動計畫，以達成維護稅基、促進課稅公平及財政永續健全發展之目標。

OECD BEPS 包容性架構<sup>1</sup>（Inclusive Framework on BEPS, IF）將 BEPS 行動計畫 14：「提升爭議解決機制之效率」列為最低標準之一，為提升亞太區域國家（地區）落實該項行動計畫，泰國賦稅署、OECD 及亞洲開發銀行（ADB）聯合舉辦相互協議程序（MAP）案件亞太區域研討會，介紹 OECD 稅約範本第 25 條 MAP 規定、BEPS 行動計畫 14 相關內容、該項行動計畫同儕檢視（peer review）要件（terms of reference）程序與成果，及現行國際間採行之預防爭議機制。另透過案例模擬演練，討論 MAP 案件起始（申請人提出 MAP 申請或締約他方提出請求）至終了（締約雙方主管機關達成決議或無法達成決議並將相關結果通知申請人）之過程，俾提升各國（地區）主管機關對 MAP 之認識。

我國參考 BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件 4 項 21 款內容，於 107 年 6 月 25 日訂定「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」，規範我國主管機關及稅捐稽徵機關受理、審核及進行 MAP 作業程序，係我國一致化、標準化處理 MAP 之行政規則。為確認我國實務符合最新國際租稅趨勢，汲取其他國家實務經驗，本部指派國際財政司林稽核天琴出席前述會議，藉由本次研討會向其他國家（地區）主管機關傳遞我國已建置制度化規範相關訊息，汲取其他國家（地區）實務執行經驗，檢視我國與國際接軌程度，有助因應我國未來可能面臨之國際同儕檢視。

---

<sup>1</sup>截至 108 年 8 月 31 日，已有 134 個國家（地區）加入。

## 貳、與會人員及會議經過

本次研討會於泰國曼谷諾富特飯店會議室舉行，與會代表分別來自 14 個國家（地區），地主國泰國選派 13 位，其他代表分別來自巴布亞紐幾內亞（3 位）、柬埔寨（4 位）、中國大陸（2 位）、喬治亞共和國（2 位）、香港（2 位）、印尼（2 位）、日本（1 位）、馬來西亞（6 位）、馬爾地夫（1 位）、蒙古（2 位）、斯里蘭卡（2 位）、我國（1 位）及越南（2 位），計 43 位。OECD 選派 3 位國際租稅專家，包括研討會主持人 OECD MAP 組長 Sandra Knaepen 女士、美國國稅局（IRS）主管機關研究員 Spencer Stowe 先生及挪威財政部法制處移轉訂價組主管機關代表 Arthur Kristofferson 先生，ADB 選派顧問 Charadine Bandon 女士及 Bruno da Silva 先生列席。

研討會議程共 5 日，首 2 日進行專題報告，後 2 日由與會代表分組模擬各國主管機關角色進行 3 項所得稅協定 MAP 協商，並分享相關討論結果，第 5 日為頒發證書及心得分享。

研討會正式開始前，Knaepen 女士為後 2 日實務討論分組所需，調查參訓人員工作經歷，依據各學員辦理 MAP 案件及移轉訂價（TP）經驗重新分組，俾使各組平均分配具有相關實務背景人員，嗣 Knaepen 女士介紹本次研討會目標、規劃及內容，主題包括：「OECD 稅約範本第 25 條 MAP 條文規定及程序介紹」、「BEPS 行動計畫 14 內容及同儕檢視介紹」、「MAP 標準化統計架構相關規定」、「預防爭議機制」及「MAP 進行之步驟及時程」，有助提升各國代表對 MAP 議題之整體瞭解。

### 叁、會議研討內容

#### 一、OECD 稅約範本第 25 條 MAP 條文規定及程序

##### (一) MAP 起源與沿革

1. 1927 年：MAP 條文最早見諸於國際聯盟（League of Nations）「簡化海關制度國際公約」（1923 Convention for the Simplification of Customs Formalities），規範「締約方就本公約條款之解釋或適用產生爭議，且該爭議無法由各國直接解決或採任何其他方式解決，基於友好關係，得提交國際聯盟理事會任命之機構處理。該機構應聽取各方意見後發表諮詢意見，締約方得協議以該機構提出之諮詢意見為最終意見；倘無此協議，除非雙方主管機關同意，該意見不具約束力。各國得自由訴諸其他仲裁或司法程序，包括國際法院。」早期對於跨國間爭議解決機制，僅由第三機關提供締約雙方不具拘束力之建議，亦未規定締約雙方主管機關應相互聯繫。
2. 1943 年及 1945 年：簡化海關制度國際公約，修正為「納稅義務人證明締約一方稅捐稽徵機關之行為產生重複課稅時，得向其為居住者之締約一方稅捐稽徵機關要求進行合理處理。締約一方主管稅捐稽徵機關應直接與締約他方主管機關協商，達成避免重複課稅之公平協議。」嗣 MAP 逐漸發展為各租稅管轄區主管機關受理由納稅義務人舉證重複課稅案件，且締約雙方主管機關應相互溝通協商解決爭議。
3. 1959 年：歐洲經濟合作組織(OEEC)自 1948 年成立後，其財政委員會(fiscal committee)提出 MAP 規定「締約一方居住者證明該一方或締約雙方之行為發生或將發生不符合本協定之重複課稅時，不論其國內法之救濟規定，得向其為居住者之締約一方主管機關提出申訴，該締約一方主管機關如認為申訴合理，且無意願更正其核課者，應致力與締約他方主管機關達成協議，以避免重複課稅。」MAP 程序仍責成納稅義務人舉證重複課稅，並賦予各租稅管轄區主管機關廣泛自主權，於其無意願(is unwilling to)更正核定时，得進行 MAP。

4. 1960 年：前述 MAP 文字修正「締約一方居住者認為締約一方或雙方之行為發生或將發生不符合本協定之課稅，不論其國內法之救濟規定，得向其為居住者之締約一方主管機關提出申訴；該締約一方主管機關如認為申訴合理，且無法變更其稅務核定者，應致力與締約他方主管機關達成協議，以避免重複課稅。」不僅減輕納稅義務人舉證責任，且可申訴事由範圍擴大，不以所得稅重複課稅為限，同時以該締約一方主管機關無法變更原核定之情形，作為啟動雙方主管機關進行 MAP 之要件。

5. 1963 年：

(1) OEEC 於 1961 年組織變更為 OECD，於 1963 年發布稅約範本，其中第 25 條 MAP 第 1 項規定「締約一方居住者認為締約一方或雙方之行為發生或將發生不符合本協定之課稅，不論其國內法之救濟規定，得向其為居住者之締約一方主管機關提出申訴。」第 2 項規定「締約一方主管機關如認為納稅義務人申訴有理且其本身無法獲致適當之解決時，該主管機關應致力與締約他方主管機關協議解決，以避免違反本協定規定之課稅。」

(2) 前開規定賦予納稅義務人向其居住地國主管機關提出申訴權利，當納稅義務人認為具不符合所得稅協定之課稅時，即得提出申訴，減輕其舉證義務；受理 MAP 之締約一方主管機關應檢視納稅義務人申訴是否合理及得否單方適當解決，倘無法單方解決則應由雙方主管機關共同商議解決。此時對於達成決議後之執行，尚無明確規定。

6. 1977 年：

(1) OECD 稅約範本第 25 條第 1 項後段納入有關第 24 條無差別待遇之 MAP 案件，受理之主管機關及提出 MAP 之申請時限規定，嗣為各國所得稅協定普遍採納，修正後規定為「締約一方居住者認為締約一方或雙方之行為發生或將發生不符合本協定之課稅，不論其國內法之救濟規定，得向其為居住者之締約一方主管機關提出申訴。倘案件涉第 24 條第 1 項

(無差別待遇)規定，應向其為國民之締約一方提起申訴。該申訴應於不符合所得稅協定規定課稅之首次通知起 3 年內提出。」

(2) 考量締約雙方進行 MAP 常需相當期間，即使達成決議，亦可能逾各自國內法有關期間規定致無法執行，OECD 稅約範本於第 25 條第 2 項後段增訂「達成之協議應予執行，不受國內法有關期間規定之限制。」確保 MAP 決議皆得確實執行。

7. 2017 年：OECD 建議 MAP 機制得以更具彈性方式進行，稅約範本第 25 條第 1 項修正為「締約一方居住者認為締約一方或雙方之行為發生或將發生不符合本協定之課稅，不論國內法之救濟規定，得向任一方締約主管機關提起申訴。該申訴應於不符合所得稅協定規定課稅首次通知起 3 年內提出。」

(二) OECD 2017 年版稅約範本第 25 條規定分項說明如下：

1. 第 1 項：「任何人如認為締約一方或締約雙方之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該締約方國內法救濟規定，得向任一締約方主管機關提出申訴，此項申訴應於不符合本協定規定課稅首次通知起 3 年內為之。」

(1) 申請主體：依所得稅協定規定，任何「人」，包括個人、公司以及基於租稅目的視同個體之其他任何人之集合體。

(2) 主管機關：依所得稅協定規定，指執行之政府機關（單位），一般為財政部長或其授權代表。

(3) 課稅行為：包括締約一方所發布之各類法令或各類決定，無論是否具有法律效力、管理性質，或屬通案或個案之行政處分。

(4) 不符合本協定規定之課稅：締約一方稅捐稽徵機關之行為是否致生不符合所得稅協定之課稅，需自納稅義務人觀點解釋，不以產生所得重複課稅為限。如締約一方（居住地國）稅法規定對利息所得不課稅，惟締約他方（所得來源國）未依所得稅協定給予減免稅者，雖未產生重複課稅，

仍得提出 MAP 申請；納稅義務人需說明具體事實，負擔協力義務。

(5) 提出申訴：所得稅協定一般未明定納稅義務人提出申訴之方式，各締約方得自訂之，實務上通常要求納稅義務人以書面敘明相關明確資訊，必要時提供譯文。

(6) 首次通知：納稅義務人自首次通知後一定期間內得提出 MAP 申請，考量首次通知之認定將影響納稅義務人申請 MAP 之權利，爰該時間點應以有利於納稅義務人之方式解釋。締約一方稅捐稽徵機關發出通知後，得考量「送達」相關規定，以確認納稅義務人是否「接獲」通知；對於無須經送達者，如申報核定或稅捐稽徵機關主動退稅等行為，應以納稅義務人知悉且認定有不符所得稅協定相關行為之日為準，例如於退稅之情形，退稅款雖已入戶，惟納稅義務人主張尚待其他合理事由（如司法判決）以確定有無不符所得稅協定之課稅者，仍以納稅義務人主觀認知為主。

2. 第 2 項：「主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應致力與締約他方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。達成之任何協議應予執行，不受各締約方國內法任何期間規定之限制。」

(1) 認定申訴有理：締約一方主管機關受理案件後，應審視造成不符所得稅協定之課稅是否由其稅捐稽徵機關所為，無論該案件是否進入國內法救濟階段，無待法院判決，即應判斷申訴是否有理及得否單方解決。倘得藉由單方調整或提供減免稅措施消除重複課稅爭議，即無需再由雙方主管機關進行 MAP 程序。

(2) 致力相互協議解決：

A. 規定締約雙方主管機關應致力進行協商，並無達成決議之義務。倘締約一方認為依所得稅協定及其法律規定已無法變更其核定，得詢問締

約他方有無其他得消除重複課稅之方式，當任一方主管機關認為雙方已無法達成決議，應通知納稅義務人，該案件即終止。

B. 締約雙方主管機關致力進行 MAP 之方式，包括簡化 MAP 進程序、進行面對面諮商、儘速透過資訊交換取得必要資訊及提供納稅義務人陳述意見機會等，確保雙方主管機關取得完整且相同之資訊，且在不受其他類似案件結果影響下，以中立態度加速案件進行。

3. 第 3 項：「締約雙方主管機關應相互協議，致力解決有關本協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義。雙方並得共同磋商，以消除本協定未規定之重複課稅問題。」

(1) 所得稅協定解釋或適用發生之困難或疑義：包括用詞定義解釋；雙(多)邊預先訂價協議 (APA) 進行方式；來源所得就源扣繳後，按所得稅協定條文規定退還溢繳稅款程序；或締約一方因修正相關法律致可能影響所得稅協定適用疑義等。各國主管機關透過 MAP 達成對所得稅協定適用與解釋屬通案者，宜公告周知，俾提升法令確定性。

(2) 所得稅協定未規定之重複課稅問題，例如：

A. 締約雙方所得稅協定依 OECD 2017 年前稅約範本第 4 條訂定者，破除僵局原則僅於判定個人居住者身分時納入相互協議程序；個人以外之人遭締約雙方主管機關認定為雙重居住者時，締約雙方主管機關仍得透過相互協議程序討論其最終居住者身分。

B. 分支機構間之利潤分配問題，例如第三國納稅義務人 A 於 B 國及 C 國均有常設機構 (PE)，B 國及 C 國間訂有所得稅協定，則兩國 PE 間之交易宜與所得稅協定規定為一致處理，B 國及 C 兩國主管機關得就位於 B 國及 C 國之 PE 間交易商議合理分配利潤方式。

4. 第 4 項：「締約雙方主管機關為達成前述各項規定之協議，得直接相互聯繫，包括經由雙方或其代表組成之聯合委員會。」其目的係鼓勵締約雙方主管

機關透過電話或電子郵件直接聯繫，避免透過外交部門冗長之文書聯繫程序。

### (三) 仲裁

#### 1. 背景

MAP 條文雖提供納稅義務人於國內法救濟以外之申訴途徑，惟締約雙方主管機關倘遲無法達成決議，將造成稅務不確定性及納稅義務人資金運用不利益，為加速爭議解決，締約雙方主管機關得透過仲裁解決爭議，消除重複課稅，目前國際組織有關仲裁之法源依據如下：

(1) 歐盟仲裁協定：如(多邊)歐盟仲裁公約、(多邊)爭議解決指令(Dispute Resolution Directive (2019))。

(2) OECD 仲裁規定及公約：(雙邊)稅約範本第 25 條及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<sup>2</sup>(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting，下稱 MLI) 第 6 章。

(3) UN 仲裁規定：(雙邊)稅約範本第 25 條。

2. OECD 稅約範本第 25 條第 5 項規定(2008 年增訂)：「納稅義務人(1)對於締約一方或雙方之行為已發生不符合本協定規定之課稅，依本條第 1 項規定向締約一方主管機關提出申訴，且(2)自所有必要文件提供予締約雙方主管機關時起算 2 年，締約雙方尚無法依本條第 2 項規定達成決議者，納稅義務人得就該案任何未達成決議之事項以書面交付仲裁。但締約任一方法院或行政機關就未達成決議之事項做成決定者，不得交付仲裁。除非受仲裁決定直接影響之人不接受前述仲裁決定，締約雙方主管機關應受該仲裁決定拘束，並應執行該決定，不受締約雙方國內法任何期間規定限制。締約雙方主管機關應透過相互協議程序決定本項適用

---

<sup>2</sup>截至 108 年 8 月 31 日，已有 89 個租稅管轄區簽署。

方式。」

- (1) 仲裁範圍：無法透過 MAP 解決之案件均得訴諸仲裁，惟締約雙方亦得限縮仲裁範圍，如限於事實判斷之案件，或限於與關係企業受控交易移轉訂價或常設機構相關之議題。
- (2) 提起時限：OECD 稅約範本建議時間為納稅義務人提供完整文據後 2 年，惟為確保締約雙方充分溝通解決爭議，締約雙方亦得約定延長至 3 年。
- (3) 仲裁具「無法取消」原則：倘受仲裁結果直接影響之人同意仲裁結果，締約雙方主管機關均應受拘束，必要時並得透過國內法院執行；爰締約一方法院已就個案做出決定者，該案無法進行仲裁。
- (4) 仲裁模式：締約雙方得商議仲裁程序之適用方式，OECD 建議採「最後最佳要約仲裁 (last best offer arbitration)」，即為求消弭爭議，締約雙方各自提出最後解決建議，由仲裁人自雙方提出「最後要約」擇一而定，以終止雙方爭議。
- (5) 仲裁員之擇定：締約雙方主管機關得自行提名 1 名仲裁員，再由雙方同意選出第 3 名「中立」仲裁員，惟實務上中立仲裁員人選難以擇定，導致實務進入仲裁程序之案件數量不多。

### 3. 全球所得稅協定包括仲裁條文統計資訊

- (1) 全球目前超過 3700 個所得稅協定，約有 250 個納入仲裁條文，其中約有 100 個納入第 25 條第 5 項屬強制仲裁文字；150 個納入自由仲裁文字，如荷蘭與加拿大所得稅協定規定「締約雙方主管機關無法經由 MAP 解決本協定解釋或適用發生之任何困難或疑義，雙方主管機關得同意將爭議案件交付仲裁。」另部分所得稅協定以最惠國待遇文字導入仲裁，如比利時與挪威所得稅協定規定「本協定簽署後，挪威於其任何所得稅協定納入仲裁規定者，挪威主管機關應以書面通知比利時主管機關商議

將仲裁條款納入本協定。」

- (2) OECD 及 G20 會員國對於 BEPS 行動計畫 14 最低標準是否納入仲裁條文尚無共識，澳大利亞、奧地利、比利時、加拿大、法國、德國、愛爾蘭、義大利、日本、盧森堡、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士、英國及美國發布額外聲明，承諾於所得稅協定中納入 MAP 仲裁條文，該等國家涉全球 90% 以上未決 MAP 案件，倘確實執行仲裁，將大幅提升全球 MAP 案件處理進度。

#### 4. MLI 之仲裁規定：

MLI 第 6 章為強制仲裁條文，仲裁範圍包括所有締約雙方未解決之案件，另規範仲裁程序細節、效力、保密與執行等規定，締約方選擇納入 MLI 仲裁條文者，即對「所擇定涵蓋」之既有所得稅協定發生效力，目前安道爾侯國、澳大利亞、奧地利、巴貝多、比利時、加拿大、庫拉索、斐濟、芬蘭、法國、德國、希臘、愛爾蘭、義大利、日本、列支敦士登、盧森堡、馬爾他、模里西斯、荷蘭、紐西蘭、葡萄牙、新加坡、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士及英國等 28 國選擇納入仲裁規定，更新約 150 個所得稅協定，確保納稅義務人得依適用之所得稅協定消除重複課稅。

## 二、BEPS 行動計畫 14 及同儕檢視規定

### (一) 行動計畫 14 介紹

#### 1. 目的

防杜跨境避稅或逃稅對於確保全球經濟及國際稅收體系之完整性至關重要，OECD 及 G20 會員國皆同意，落實 BEPS 各項行動計畫同時，應致力消弭重複課稅。爰 OECD 於 104 年 10 月發布防止 BEPS 行動計畫 14 「提升爭議解決機制之效率」成果報告，目標為達成「以時、有效及效率方式解決所得稅協定適用與解釋爭議」之最低標準，透過「合理善意執行相互協議並即時解決」、「落實相互協議之行政程序」及「保障納稅義務

人申請相互協議之權益」3 項方式，建議所得稅協定締約方在相互協議基礎下解決所得稅協定適用與解釋疑義，消除所得稅重複課稅。

## 2. 行動計畫 14 內容：

### (1) 為提升 MAP 效率，OECD 提出 3 項目標：

#### A. 確保 MAP 於合理善意 (good faith) 基礎下執行，且及時解決問題，實際作法包括：

(a) 所得稅協定納入稅約範本第 25 條第 1 項至第 3 項規定，另無論所得稅協定是否納入 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定，允許關係企業因締約雙方稅捐稽徵機關就移轉訂價調整造成之經濟性重複課稅申請相對應調整。

(b) 稅捐稽徵機關認為案件涉所得稅協定濫用，致否准適用所得稅協定利益者，納稅義務人仍得就濫用所得稅協定爭議申請 MAP。

(c) 主管機關應致力於平均 24 個月內辦結 MAP 案件。

(d) 主管機關積極參加 OECD 稅務管理論壇 (Forum on Tax Administration, FTA) MAP 論壇 (MAP Forum) 舉辦之 MAP 會議，以強化聯繫。

(e) 主管機關應依照 OECD 發布之格式、分類、起始及終了之定義公布即時且完整之 MAP 統計資訊。

(f) 同意接受 FTA MAP 論壇監督，由 OECD BEPS 包容性架構成員就執行 MAP 情形進行同儕檢視。

(g) 公開對於 MAP 採取仲裁機制之立場。

#### B. 確保執行有助防止與及時解決協定相關爭議之行政程序

- (a) 公布明確且完整之 MAP 法令，應包括申請人資格、應準備之文據、提出申請截止日期計算方式及主管機關聯繫資訊等規定。為利納稅義務人準備相關資訊，宜以檢核表方式供納稅義務人確認，包括申請人基本資訊、案件事實背景、案件爭點及主張、是否同時提起國內法救濟程序、聲明所提供之資訊皆真實且正確等項目。
- (b) 確保納稅義務人易取得 MAP 法令相關資訊。建議主管機關於官方網站設 MAP 專區，輔以主要關鍵字搜尋；定期確認 MAP 案件執行情形有無符合相關法令，必要時更新等，確保所公開之資訊正確完整。
- (c) 主管機關應中立處理 MAP 案件。稅捐稽徵機關如同時兼辦 MAP 案件，審查中立性恐受影響，為確保 MAP 案件得公正處理，辦理 MAP 案件之人員應與同案原審核人員不同，倘以小組進行 MAP 審核時，應限制同案原審核人員比例，或限制小組內原審核人員對 MAP 決議之決定權。
- (d) 採取適當評量指標評核辦理 MAP 案件人員績效。MAP 案件係以申請人利益為基礎進行商議，倘主管機關以稅捐核定或徵收金額評核績效，查審人員可能傾向不變更原核定；宜以辦結 MAP 時限、數量或處理一致性為評比標準。
- (e) 各國主管機關應具足夠資源執行 MAP，包括編列足額預算、人力、進行有關教育訓練等，俾辦理 MAP 人員具備執行 MAP 之能力。
- (f) 納稅義務人與稅捐稽徵機關即使就個案出具協商同意書，無論所在地國法令認定該同意書是否具有拘束納稅義務人之效力，均應允許納稅義務人就案關爭議提出 MAP 申請。

(g) 允許雙邊預先訂價協議 (BAPA) 結果於符合特定條件下援用於其他年度。所稱特定條件，指於國內法核課期間、確認事實環境無變化及締約雙方主管機關同意之情形。

C. 確保納稅義務人符合所得稅協定要件者皆可申請 MAP。

(a) 為確保締約雙方主管機關得充分瞭解與評估納稅義務人提出之所得稅協定爭議，締約雙方宜修正所得稅協定條文，允許納稅義務人得向任一締約方主管機關申請 MAP，倘所得稅協定未訂此條文，接獲 MAP 申請之一方主管機關如認為申訴不合理，無需進行 MAP 者，仍應敘明理由通知締約他方，視締約他方有無不同意見（此程序非屬解決爭議之商議）。

(b) MAP 相關法令應定明納稅義務人文件準備之義務。

(c) 所得稅協定納入「達成之任何協議應予執行，不受各該締約方國內法任何期間規定之限制。」或同意將移轉訂價相對應調整納入申請 MAP 之事由，並於所得稅協定納入 OECD 稅約範本第 7 條及第 9 條替代條款，規範營業利潤歸屬常設機構或關係企業移轉訂價初次調整之期間限制，以確保締約雙方主管機關達成 MAP 決議後，不因國內法時效限制致無法執行。

(2) OECD 除提出前述最低標準外，亦提出落實 BEPS 行動計畫 14 之 11 項最佳做法，非屬最低標準，亦非同儕檢視要件，惟租稅管轄區於同儕檢視第 2 階段時，得提出已採行之作法：

A. 所得稅協定納入 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定，定明移轉訂價相對應調整相關規定，以資明確。

B. 應就可做為通案性解釋或適用所得稅協定發生困難或疑義之 MAP 決議訂定公告或類似程序，俾供徵納雙方參考，減少未來類似爭議。

C. 鼓勵經辦國際租稅業務人員參加「全球意識 (global awareness) 培

訓」。該培訓由 FTA MAP 論壇不定期舉辦，主要內容為提升查審跨國企業整體稅負時，應考量之立場，包括避免不符合所得稅協定之課稅、對非居住者企業差別待遇、跨境所得重複課稅及各租稅管轄區競爭稅基之可能性等。

- D. 落實 BAPA 機制，預防爭議。
- E. 允許援用 MAP 決議（不限於 BAPA）於其他事實情況相同之課稅年度。
- F. 如國內法允許，為減少納稅義務人資金運用不利益，MAP 期間應暫停稅款或利息徵收。
- G. 確保國內行政措施有效率執行 MAP，承諾納稅義務人同時具國內法救濟權利。
- H. 於 MAP 相關法令說明 MAP 與國內法救濟程序之關係。
- I. 於 MAP 相關法令敘明 MAP 之申請方式。
- J. 於 MAP 相關法令說明 MAP 程序是否應加徵利息或罰鍰等相關規定。
- K. 於 MAP 相關法令納入多邊 MAP 及預先訂價協議指導原則。

### （三）同儕檢視相關程序

全球約 3700 個所得稅協定雖普遍包括 OECD 稅約範本第 25 條 MAP 條文，惟全球新增及未結之 MAP 案件仍顯著增加，OECD 為促使各國積極辦理 MAP 案件，105 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件 4 項 21 款，多數與 BEPS 行動計畫 14 規範相同，在 FTA MAP 論壇督導下，BEPS 包容性架構成員透過同儕檢視機制，相互評估落實 BEPS 行動計畫 14 情形，FTA MAP 論壇預估於 2021 年於一致基礎下完成 79 個租稅管轄區同儕檢視。

1. 同儕檢視要件（下列編號與 OECD 同儕檢視要件原文編號相同，俾利對應）：

A. 預防爭議

A.1. 確保所得稅協定包括「主管機關應相互協議，致力解決有關適用所得稅協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義」條文。

A.2. 對於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 BAPA 決議得溯及適用於該相同個案之以前年度。

B. MAP 之可主張性

B.1. 確保所得稅協定納入 MAP 條文，允許任何人如認為締約一方或雙方之行為，對其發生或將發生不符合該協定規定之課稅，不論各該締約方國內法救濟規定，得於不符合該協定規定課稅首次通知起 3 年內提出 MAP 申請。

B.2. 確保（1）所得稅協定第 25 條第 1 項允許申請人可向任一締約方主管機關提出相互協程序申請，或（2）所適用所得稅協定未允許向任一締約方提出 MAP 申請時，受理方如認為申訴無理由，應通知締約他方主管機關表示意見。

B.3. 允許移轉訂價相對應調整案件得提出相互協議申請。

B.4. 允許申請人對於稅捐稽徵機關以所得稅協定反避稅條款或國內反避稅條款否准其適用所得稅協定，認有牴觸所得稅協定規範情形，得申請 MAP。

B.5. 不得因申請人與稅捐稽徵機關達成和解禁止其申請相互協議。倘國內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，得規範依該機制進行之案件，得限制申請相互協議。

B.6. 申請人如已依 MAP 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，退回該 MAP 申請。

- B.7. 確保所得稅協定條文包括締約雙方主管機關得共同磋商以消除該所得稅協定未規定之重複課稅問題。
- B.8. 就申請及適用 MAP 訂定明確法令及程序，並應包括申請人申請 MAP 應提交之必要資訊及文據。
- B.9. 確保民眾易於取得 MAP 法令及程序規定相關資訊，並依據既定格式於公開平臺公布 MAP 案件辦理情形。
- B.10. 於 MAP 法令明定不因申請人與稅捐稽徵機關達成稅務調查和解排除其申請 MAP 權利。如因申請人申請稅務審查以外之行政或司法爭端解決機制，始依國內法規定限制其申請相互協議者，應通知締約他方，並於 MAP 法令說明此程序對 MAP 之影響。

#### C. 解決相互協議案件

- C.1. 確保所得稅協定納入「受理 MAP 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，應致力與締約他方主管機關相互協議解決，以避免發生不符合適用之所得稅協定規定之課稅」條文。
- C.2. 平均於 24 個月內解決相互協議案件，該期限適用於締約雙方。
- C.3. 確保負責 MAP 之部門具足夠資源。
- C.4. 確保負責 MAP 人員經充分授權，獨立依所得稅協定條文解決 MAP 案件，不受該案稽徵機關人員指揮或受未來所得稅協定政策修訂影響。
- C.5. 不得以調整或徵補稅額情形做為處理 MAP 部門及人員之績效指標。
- C.6. 於公開平臺表明對於仲裁機制之立場。

#### D. 執行 MAP 決議

- D.1. 任何 MAP 獲致之決議，包括移轉訂價調整案件，均應予執行。
- D.2. 主管機關應及時執行 MAP 獲致之決議。
- D.3. 締約雙方之所得稅協定應（1）規範執行 MAP 獲致之決議不受國內法期間限制，或（2）於所得稅協定第 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 MAP 決議無法適用於已逾國內法規定期間之案件。

## 2. 同儕檢視程序

### （1）第 1 階段

- A. 問卷調查：負責檢視之租稅管轄區，向受檢視租稅管轄區、其締約夥伴及該國納稅義務人寄發問卷，調查受檢視租稅管轄區相關法令規定、實務執行情形及統計資訊等。
- B. 提供修正建議：負責檢視之租稅管轄區回收問卷後，參考受檢視租稅管轄區之締約夥伴過往互動經驗回饋、其納稅義務人申請 MAP 案件之經驗等，依同儕檢視標準於 4 週內提出初評報告及改善建議。
- C. 公布第 1 階段審核報告：負責檢視之租稅管轄區以完全符合（fully compliant）BEPS 行動計畫 14 最低標準為目標，將受檢視租稅管轄區之同儕檢視報告草案提交 FTA MAP 論壇審核後，由 OECD 秘書處公布具體建議書。

### （2）第 2 階段

為追蹤評估後續辦理情形，受檢視租稅管轄區應出具報告說明第 1 階段同儕檢視報告發布後 1 年內將採取之改善步驟，如修正國內法律及修訂所得稅協定情形，俾更新第 1 階段同儕檢視報告。

## 3. 同儕檢視成效

OECD BEPS 包容性架構已完成 45 個租稅管轄區第 1 階段同儕檢視，發布約 990 項建議；第 2 階段同儕檢視追蹤報告已於 108 年 8 月公布（包括 6 租稅管轄區：比利時、加拿大、荷蘭、瑞士、英國及美國）。大部分租稅管轄區皆符合最低標準檢視要件，例如允許於適當條件下追溯適用 BAPA 決議、納稅義務人於符合形式要求時皆得申請 MAP、發布明確 MAP 法令及負責 MAP 主管機關具充足資源進行 MAP 等。

第 1 階段同儕檢視發現部分租稅管轄區尚待改進之處，包括多數所得稅協定有待修約，俾納入 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項至第 3 項規定（部分租稅管轄區承諾透過 MLI 修正）、部分租稅管轄區發布之 MAP 法令有待修正（因部分法令甚至實務無法執行），及平均於 24 個月內解決 MAP 案件仍屬不易等。

BEPS 行動計畫 14 發布後，對全球租稅管轄區主管機關辦理 MAP 之方式及態度產生廣泛影響，各租稅管轄區均積極提升處理 MAP 案件之效率，自統計數據觀察，全球 MAP 未結案件數量顯著下降，顯示透過同儕檢視機制，得有效督促各租稅管轄區以一致標準執行該項行動計畫最低標準。

### 三、OECD MAP 標準化統計架構

BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件 C.2 要求租稅管轄區平均於 24 個月內解決相互協議案件，該期限適用於締約雙方；檢視要件 B.9 確保民眾易於取得 MAP 法令及程序規定相關資訊，並依據既定格式於公開平臺公布 MAP 案件辦理情形。為使各租稅管轄區公布依一致標準統計處理 MAP 案件所需之平均時間，OECD 發布 MAP 統計架構，要求各租稅管轄區及時且完整報告 MAP 案件統計數據，有助敦促各租稅管轄區主管機關積極辦理 MAP 案件，並強化主管機關間聯繫，確保所揭露數據及辦理情形之正確性。相關內容如下：

（一）既有 MAP 案件：

1. OECD 於 105 年成立 BEPS 包容性架構，發布 BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件，MAP 統計資料以 105 年 1 月 1 日或租稅管轄區加入 BEPS 包容性架構，承諾實施行動計畫 14 最低標準之日為基準，該日前（即 104 年 12 月 31 日以前）接獲之 MAP 案件為既有案件，租稅管轄區得採其既有方式統計辦理情形及平均結案月數。
2. 依 FTA MAP 論壇公布 106 年統計資料，106 年 1 月 1 日全球既有 MAP 案件達 6,313 件，因締約一方毋須與締約他方確認 MAP 案件數量，爰彙報之數據可能重複計算。當年度辦結 1,764 件，尚餘 4,549 件，該等案件數量將因時間經過而減少。

(二) 新 MAP 案件：依案件類型，分列與各締約國（地區）辦理 MAP 案件之結案結果及於各階段辦理 MAP 案件之平均月數：

1. 105 年 1 月 1 日以後接獲之 MAP 案件或嗣後加入 BEPS 包容性架構之租稅管轄區，應採 OECD 制定之標準 MAP 統計架構。
2. 依 FTA MAP 論壇 106 年統計資料，106 年 1 月 1 日全球新 MAP 案件為 1,187 件，該統計機制要求締約雙方聯繫確認正確案件數量，爰彙報之數據重複計算可能性低。當年度新增 2,076 件，辦結 981 件，尚餘 2,282 件，案件數量可能因時間經過而增加。

(三) 為使租稅管轄區適用一致統計方法，OECD 制定標準 MAP 案件統計格式、表格及定義，適用於 105 年 1 月 1 日以後接獲之新 MAP 案件，締約雙方主管機關應相互溝通核對數據，確保報告資訊正確，相關規定如下：

1. 一般定義：

(1) 案件「起始」日：

- A. 締約一方主管機關接獲 MAP 申請後 5 週，或締約一方主管機關向締約他方主管機關提起 MAP 後 1 週，以日期在前者為準。但申請人提示資料不完整者，應請其於 2 個月內補正，以前 2 日期與補正

完整資料日期在後者為準。

B. 跨國企業集團成員向不同主管機關申請 MAP 者，以日期在前者為準。

(2) 案件「終止」日：

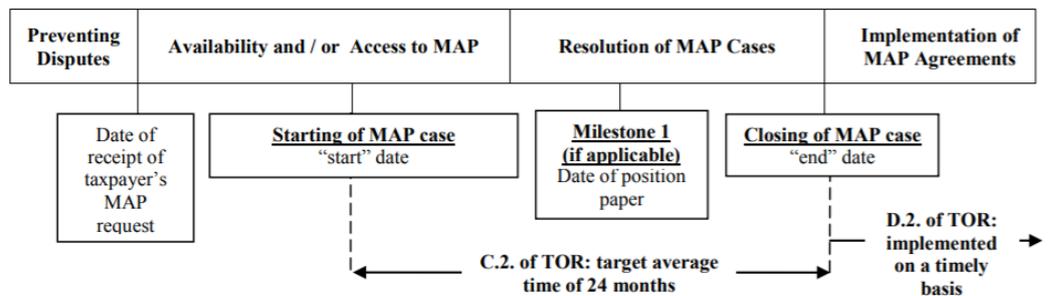
A. 締約一方主管機關正式通知申請人 MAP 結果之日，或主管機關接獲申請人撤回 MAP 申請之日。

B. 向不同主管機關申請 MAP 致案件終止日不同者，以日期在前者為準。

C. 同儕檢視要件 C.2 平均結案時間 24 個月，以案件「起始」日至「終止」日之期間計算。

(3) 首次「里程碑」(Milestone 1) 日：指締約一方主管機關首次向締約他方主管機關提出立場文件之日。

MAP 統計架構圖示如下：



2. 揭露平均辦理月數資訊：

(1) MAP 起始日至案件終止日。

(2) 接獲日至 MAP 起始日。

(3) MAP 起始日至締約一方主管機關首次向締約他方主管機關提供立

場文件日（即首次「里程碑」日）。

(4) 首次「里程碑」日至案件終止日。

### 3. MAP 案件定義：

- (1) 「歸屬/分配」案件及「其他」案件：「歸屬/分配」案件指納稅義務人申請之 MAP 案件涉 OECD 稅約範本第 7 條營業利潤歸屬常設機構或第 9 條關係企業間移轉訂價案件；不屬於「歸屬/分配」案件者均列為「其他」案件。
- (2) MAP 統計案件不包括雙（多）邊預先訂價協議案件及保障型申請（protective request）案件，後者指申請人為符時效先提出申請，惟尚未正式提出具體異議之案件。

### 4. MAP 案件數量計算方式：

- (1) 1 名申請人同時向數個主管機關申請 MAP、一份申請書涵蓋數個年度或交付歐盟仲裁者，均計為 1 件。
- (2) 1 名以上申請人就相同案件同時向數個主管機關提出 MAP 申請，倘經各租稅管轄區主管機關核對數量相同者，應以該確認之件數計算；倘各租稅管轄區主管機關接獲數量不同時，以接獲最多案件數量計算。

### 5. MAP 統計資訊顯示方式：

- (1) 辦理 MAP 案件之締約他方採 OECD 標準 MAP 統計架構，且與該締約方 MAP 案件結案數量達 5 件以上者，應按個別締約他方分別列示。
- (2) 辦理 MAP 案件之締約他方採 OECD 標準 MAP 統計架構，且與該締約方 MAP 案件結案數量不足 5 件者，採微量原則（de minimis rule），免揭露各締約他方，得彙總填報。

(3) 辦理 MAP 案件之締約他方未採 OECD 標準 MAP 統計架構，得加總該等 MAP 結案件數，列為「締約方－其他」之統計資訊。

6. MAP 案件處理態樣如下，倘同一案於各階段具多項結果，以主管機關最後通知申請人之結果及日期為準：

- (1) 拒絕受理：拒絕受理包括主管機關認定申請人申訴無理由之情形。倘申請人之 MAP 案件經拒絕後提起國內法救濟程序，該救濟決定允許該申請人提起 MAP，則後申請之 MAP 應視為新案，案件「起始」日為救濟決定之日，或依國內法律程序申請人應重新提出 MAP 申請之日。
- (2) 案件不合理：一方主管機關受理後，認為申請人之主張不合理，致不向締約他方主管機關提出 MAP 請求。倘申請人為提起國內法救濟程序，而該救濟決定允許該申請人提起 MAP，則相關案件「起始」日同前揭拒絕受理。
- (3) 申請人撤回：申請人自行撤回 MAP 申請。但案件係因獲國內救濟程序解決而撤回者，應列入後述「國內救濟程序解決」。
- (4) 單邊消除重複課稅：締約一方主管機關通知申請人提供單邊消除重複課稅方式。但不包括締約一方因獲國內救濟程序決定單方解決或因主管機關間達成決議由其中一方消除重複課稅之情形。
- (5) 國內救濟程序解決：申請人透過國內救濟程序解決案件。
- (6) 完全/部分消除重複課稅或不符合所得稅協定之課稅：締約雙方主管機關協商達成決議之案件，無論申請人是否接受該決議；包括透過仲裁機制解決之情形。
- (7) 決議無不符合所得稅協定之課稅：締約雙方主管機關協商達成決議課稅行為符合所得稅協定規定之案件，無論申請人是否接受該決議；包括透過仲裁機制解決之情形。

(8) 未達成決議或做成「不同意」之決議：雙方主管機關未能達成決議，包括雙方為「不同意」之決議。

(9) 任何其他結果。

7. 公開 MAP 統計資訊期限：租稅管轄區應於統計資訊所屬年度之次年 5 月 31 日前公布相關資訊；105 年以後加入 BEPS 包容性架構之成員，應於加入年度次年 5 月 31 日前公布首份統計報告。

#### 四、預防爭議機制 (Dispute Prevention)

BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件 A. 為「預防爭議」，各租稅管轄區如採取有效預防爭議機制，得於稅額核定前防止所得稅重複課稅，並降低納稅義務人嗣後表示異議可能性，目前國際間採行之預防爭議機制如下：

##### (一) OECD 國際確保遵從計畫 (International Compliance Assurance Programme, ICAP)

各租稅管轄區體認稅捐稽徵機關與納稅義務人間維持友善互信關係較傳統查核輔以罰鍰之方式更具正面效益，OECD FTA 於 2016 年提出 ICAP，允許跨國企業於一定時限內與有關稅捐稽徵機關進行溝通，有效降低嗣後提起 MAP 申訴，相關內容簡述如下：

1. 參與國：2018 年 1 月成立領航員計畫 (pilot programme)，由 8 國 (澳大利亞、加拿大、義大利、日本、荷蘭、西班牙、英國及美國) 主管機關組成；2019 年 3 月提出 ICAP 2.0 版，已有 17 個國家主管機關參與，包括澳大利亞、奧地利、比利時、加拿大、丹麥、芬蘭、德國、愛爾蘭、義大利、日本、盧森堡、挪威、荷蘭、波蘭、西班牙、英國及美國。
2. 運作模式：跨國企業需申報移轉訂價三層文據報告者，得向其居住地主管機關申請，就涉及締約他方之跨國交易與該締約他方主管機關進行多邊會談會議，商議內容主要包括移轉訂價交易或常設機構營運情形等。

### 3. 效益：

- (1) 促進跨國企業與稅捐稽徵機關間多邊合作：在 ICAP 架構下，跨國企業可通過多邊合作或經由居住地國主管機關同時與其他各國主管機關聯繫，毋須各別溝通，提升各租稅管轄區稅捐稽徵機關資訊理解一致性，降低跨國企業需向各租稅管轄區稅捐稽徵機關重複說明、解釋或補件之租稅遵從成本，有效提升效率。
- (2) 提升租稅確定性：ICAP 架構具嚴謹時間管理期程，跨國企業與稅捐稽徵機關需事先商定相關期程並嚴格遵循，俾於時限內使納稅義務人知悉相關交易可能衍生之稅務風險。

#### (二) 聯合審查 (Joint Audits)

各租稅管轄區查核跨境交易可能產生之逃漏稅，常因無法完全掌握境外資訊或瞭解他國法令，致查核陷入瓶頸，各租稅管轄區於多邊稅務行政互助公約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAC) 或雙邊租稅協定規範下，得透過「聯合審查」分享資訊及達成查核共識，確保不造成重複課稅，為現行國際間採行預防爭議之有效方式之一。

##### 1. 運作模式

- (1) 跨國企業得主動申請由 2 個以上租稅管轄區稅捐稽徵機關組成個案調查小組，得向該小組說明跨國交易情形，同時向各稅捐稽徵機關提交資訊，俾加速案件查核、節省徵納雙方成本，促進租稅遵從。
- (2) 進行聯合審查前，各國主管機關應召開會議，討論查核風險、策略、納稅義務人遵從程度及相關查核發現等，就查核期間、各國稅法規定與解釋、成本分攤及行政程序等事宜達成共識後，做成會議結論，據以進行個案實際查核。
- (3) 參與國無法於聯合審查前就查核原則達成共識者，應儘速釐清他

方稅捐稽徵機關立場與意見，俾為未來 MAP 或仲裁準備。

- (4) 稅租管轄區稅捐稽徵機關對於一課稅案件認為具有共同或相關課稅利益時，應交換相關資訊，或允許另一方稅捐稽徵機關人員赴其辦公處所取得資訊，俾同時進行查核或協調各租稅管轄區境內之查核活動。

## 2. 效益

- (1) 資訊快速交流：聯合審查可節省透過所得稅協定資訊交換之往返程序，更具效率，就查核案件分享經驗及知識，產生互補效益，一致化查核時程，促使各租稅管轄區稅捐稽徵機關取得對等資訊，避免資訊不對稱及查核時點落差，亦可提升稅捐稽徵機關查核人員租稅知能。
- (2) 提升租稅確定性：對於納稅義務人而言，各租稅管轄區稅捐稽徵機關就移轉訂價調整或常設機構認定等議題進行聯合審查，可確認利潤總額及應歸屬各租稅管轄區之所得，降低納稅義務人重複課稅風險，爰聯合審查得視為預防爭議之措施，間接落實 BEPS 行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」最低標準。

### (三) 預先訂價協議 (Advance Pricing Arrangement, APA)

#### 1. APA 機制

APA 指受控交易發生前，依據移轉訂價理論，以較為可靠及正確之方式就複雜受控交易進行評估、預先協商該交易所涉關鍵假設，如常規交易方法、可比較對象、合理調整及未來影響訂價假設條件等，協議決定特定期間內受控交易常規交易範圍。預先訂價協議可適用於關係企業間常規交易（如 OECD 稅約範本第 9 條關係企業）及歸屬常設機構之營業利潤問題（如 OECD 稅約範本第 7 條營業利潤），未來年度如延續已審查之交易，得採相同認定基礎申請延長適用該 APA。

APA 依涉入之租稅管轄區分為單邊 APA、雙邊 APA 及多邊 APA，雙（多）邊 APA 為有效避免跨國所得重複課稅與預防租稅爭議之工具，較單邊 APA 更能有效降低納稅義務人稅務遵從成本，提升租稅確定性，並降低 MAP 案件或稅務訴訟之機率；目前國際間尚無實施多邊 APA 之國際法架構，多透過多個雙邊 APA 達成多邊 APA 效果。

## 2. APA 涵蓋之資訊

- (1) 基本資料：如受控關係企業之投資架構、涵蓋期間、常規交易方法、可比較資料、預期結果、保密條款、重啟談判或終止協議之條件、納稅義務人協力義務與應遵守規範及相關定義等。
- (2) 關鍵假設：APA 非確定關係企業間受控交易價格，而係考量相關事實後協議適用常規交易方法，並對未來營運與經濟狀況進行關鍵假設。關鍵假設指預先設定未來經濟發展不確定影響因素，可能影響常規交易價格之假設，該等假設實際發生時，如 APA 所定移轉訂價交易方式產生之結果無法反映實際交易情形，APA 得修正或取消。如政府法規變動或消費市場趨勢改變，致市場發生根本變化，原商議之 APA 無法反映常規交易價格，此時需修改 APA 條款或停止適用該 APA。

## 3. 更新 APA

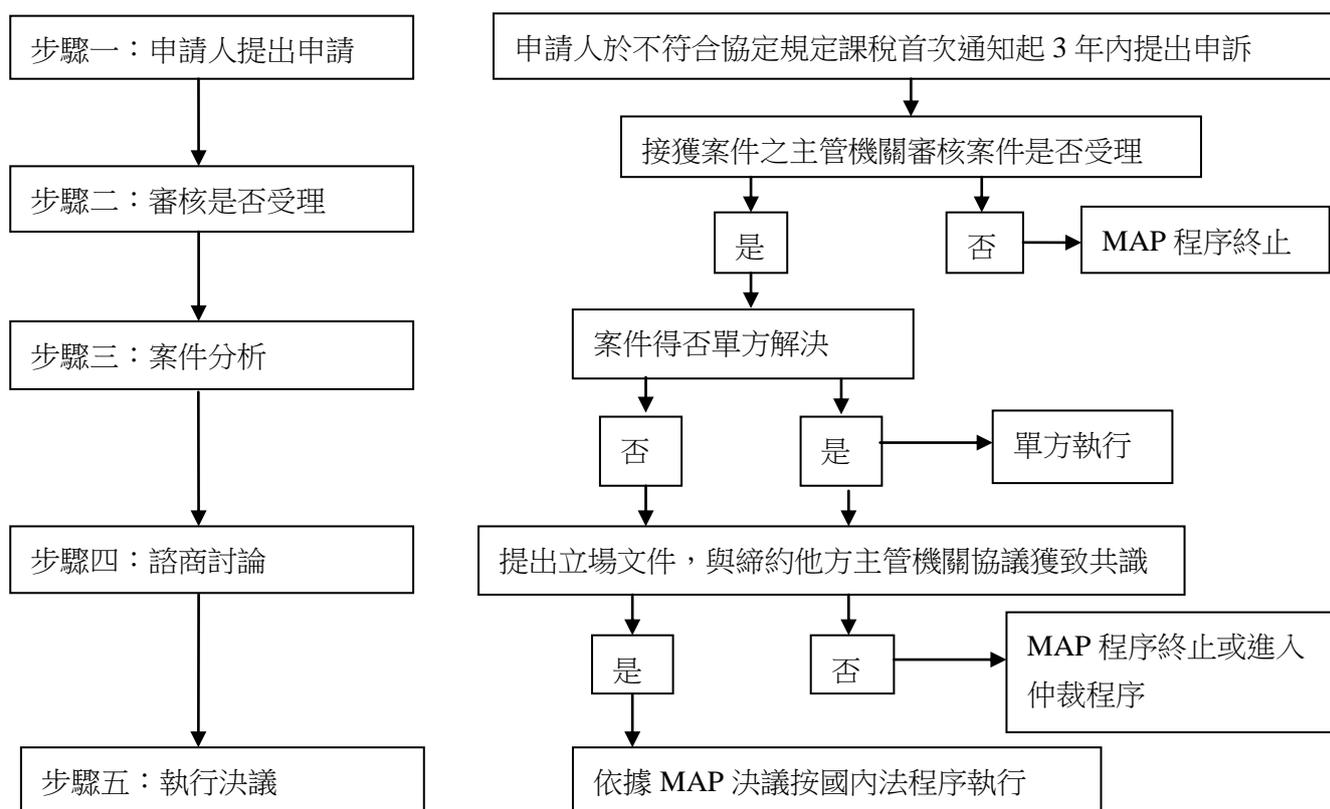
APA 涵蓋期間通常為 3 年至 5 年，納稅義務人同意簽署 APA 後，得確保相關期間之交易按 APA 誠實申報，無需再經移轉訂價調整或相關逃漏稅處罰，雙（多）邊 APA 屆期後，得依納稅義務人申請，於各該租稅管轄區主管機關同意並認定環境無實質變化情形下，追溯或延後適用至其他年度，惟更新後之雙（多）邊 APA 適用之常規交易方法及條件可能與原 APA 不同。

## 五、MAP 進行之步驟及時程

### (一) MAP 步驟

1. 步驟一：申請人認為締約一方或雙方可能或已造成不合所得稅協定規定之課稅行為，得備妥相關必要文件，於適用之所得稅協定規定時限內，向適用之所得稅協定規定之主管機關提出申訴。
2. 步驟二：接獲申請之主管機關應審核案件資料是否符合所得稅協定有關適用之人、租稅及期間等相關規定，及所公布之 MAP 法令規定後，決定是否受理。
3. 步驟三：
  - (1) 接獲申請之主管機關應分析案件情節，如認為申請人申訴無理由，不向締約他方提起 MAP 者，應將相關辦理情形通知申請人及締約他方主管機關。
  - (2) 接獲申請之主管機關認為案件申訴有理由者，應判斷得否經由單方解決，得單方解決者應逕執行；無法單方解決者，應向締約他方提出 MAP 請求。
4. 步驟四：締約雙方就申請案件取得一致資訊後，應積極採有效率方式進行諮商，如無法獲致決議，得終止 MAP 或由申請人申請進入仲裁程序。
5. 步驟五：案件如獲致決議，締約雙方主管機關應儘速執行。

相關流程圖示如下：



(二) 有關 MAP 程序之進行，OECD 提出目標時程架構如下：

步驟	行動	目標時程架構
一	申請人提出 MAP 申請。	於適用之所得稅協定規定期限內。
一一	1. 向申請人確認收到 MAP 申請，並知會締約他方主管機關。 2. 倘屬移轉訂價案件，鼓勵申請人或締約他方之關係企業聯絡締約他方主管機關，儘速提供所有案關文件。 3. 主管機關檢視案件得否進行單方解決。 4. 向申請人要求提供更進一步資訊。	自申請人提出 MAP 申請之日起 1 個月內。
	1. 接獲申請之主管機關決定該申請適法性。 2. 主管機關通知申請人接受或拒絕該申請。 3. 倘接受申請，向締約他方主管機關寄發 MAP 啟動程序函 (opening letter)，提出 MAP 請求。	自主管機關接獲必要文件之日起 1 個月內。
	締約他方主管機關應 (1) 確認接獲 MAP 請求 (2) 初步檢視該請求完整性 (3) 通知接受或拒絕該請求。	自締約他方主管機關接獲啟動 MAP 程序函 (opening letter) 之日起 1 個月內。
三	1. 提出請求之締約一方主管機關進行案件分	原則於雙方主管機關同

	<p>析及評估。</p> <p>2. 倘締約一方主管機關無法單方解決，與締約他方主管機關開始進行 MAP 諮商，提出立場文件說明書（position paper）。</p>	<p>意進入 MAP 諮商之日起於 4 個月內開始，至遲不得超過 6 個月。</p>
	<p>1. 締約他方主管機關應檢視該締約一方提出立場文件說明書，決定是否能提供相關解決方式。</p> <p>2. 回應該締約一方主管機關。</p>	<p>自接獲立場文件說明書之日起 6 個月內。</p>
	<p>雙方主管機關諮商（可召開面對面會議）。</p>	<p>諮商期間預定為 6 個月。</p>
四	<p>雙方主管機關進行相互協議，以瞭解備忘錄（memorandum of understanding）記錄結果。</p>	<p>自接獲 MAP 申請之日起 24 個月內。</p>
	<p>申請人（及其他利害關係人）同意相互協議結果。</p>	<p>主管機關於相互協議獲致決議後送申請人；申請人得於 1 個月內回應。</p>
	<p>確認相互協議之期限及條件，交換結案函（closing letter）。</p>	<p>自申請人（及其他利害關係人）接受相互協議決議後儘速為之。</p>
五	<p>MAP 決議執行。</p>	<p>自交換結案函後 3 個月內。</p>

## 肆、心得與建議

### 一、心得

#### (一) 課程內容主題明確完整

MAP 之中心目標，係以有效率方式及時解決租稅協定爭議。本次課程介紹之 OECD 稅約範本 MAP 條文定義、註釋、BEPS 行動計畫 14 最低標準、同儕檢視要件及程序等內容，涵蓋目前國際間執行 MAP 完整資訊。藉由不斷強調及重複此中心目標，強化參訓人員對 MAP 之認識，另透過 2 日模擬 MAP 諮商會議，提升參訓人員臨場感，有利迅速瞭解各國家或地區租稅制度，且為極佳之稅務外交機會。

#### (二) 汲取各租稅管轄區經驗並與各租稅管轄區建立聯繫管道

OECD 雖發布 MAP 最低標準及最佳做法建議，惟 MAP 屬程序性事項，辦理 MAP 仍涉各租稅管轄區國內法令之調和。透過本次會議得更深入瞭解各國法令制度及程序，如日本官員表示雙邊 APA 需締約雙方主管機關就各項條款逐項同意，且需經申請人同意後始得簽署，故達成時限較長；未達成雙邊 APA 之交易倘嗣後申請人提起移轉訂價相對應調整，則於 MAP 架構下，締約雙方僅需對個案核定結果達成共識，程序較為簡易。另印尼官員表示對於涉及退稅之 MAP 案件，因其國內法律未規範退稅期間限制，爰其稅捐稽徵機關可受理並執行 MAP 決議之案件可能較其他國家（地區）為多。

#### (三) 請教 OECD 專家我國執行 MAP 之情形是否符合國際標準

我國於 107 年 6 月 25 日發布適用所得稅協定相互協議程序作業要點，內容雖依據 BEPS 行動計畫 14 同儕檢視要件而定，惟因我國未加入 BEPS 包容性架構，致無法參與同儕檢視。藉由參加本次會議，向 OECD 專家確認我國相關法規及實務執行符合 OECD 同儕檢視要件，並建立聯繫方式供日後交流請益，有助我國建立符合國際標準之制度。

## 二、建議

### (一) 辦理 MAP 人員應具備所得稅協定知識

所得稅協定規定透過 MAP 機制提供納稅義務人行政協助，消除所得稅重複課稅或不符合所得稅協定規定之課稅。MAP 條文雖屬程序性規定，有賴各租稅管轄區主管機關善意積極落實始竟其功，惟具體個案如雙重居住者破除僵局身分認定爭議、常設機構認定、移轉訂價相對應調整案件等，均涉及所得稅協定其他條文之適用，倘案件需締約雙方交換資訊者，另須符合租稅協定資訊交換條文相關規定。我國稅捐稽徵機關為進行稅務案件查核第一線機關，可能獲我國主管機關授權與締約他方就涉移轉訂價之 MAP 案件進行溝通，爰宜積極參與國際租稅相關訓練，提升所得稅協定相關知識，俾與締約他方主管機關進行具效率且充實討論，有效避免或解決爭議。

### (二) 依國際標準發布我國 MAP 統計資訊

我國對外貿易依存度高，廠商赴海外投資情形十分普遍，伴隨我國簽署生效之所得稅協定數量增加，MAP 案件有持續增加趨勢。為落實所得稅協定 MAP 規定效益，以維護我國廠商租稅權益，本部於 107 年 6 月 25 日訂定「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」；我國雖未加入 BEPS 包容性架構受同儕檢視，惟自行要求相關執行符合國際標準，於 108 年 3 月獲歐盟認可符合 BEPS 4 項行動計畫最低標準要求，並藉由參與本次會議初步確認我國相關法令及實務符合最低標準。我國目前尚未公布 MAP 相關統計資訊，宜配合國際要求辦理，並加強與各協定夥伴國主管機關間聯繫，提升公布資訊之正確性及完整性。