

出國報告（出國類別：其他－國際視訊會議）

參加非洲稅務管理論壇（ATAF）及
經濟合作暨發展組織（OECD）
聯合舉辦「多邊公約研討會」
視訊報告

服務機關：財政部

姓名職稱：國際財政司 張科員武琳

派赴國家／地區：臺灣,中華民國

會議期間：110年6月15日至17日

報告日期：110年9月2日

參加非洲稅務管理論壇（ATAF）及經濟合作暨發展組織（OECD）聯合舉辦多邊公約視訊研討會

摘要

非洲稅務管理論壇（ATAF）及經濟合作暨發展組織（OECD）於 110 年 6 月 15 日至 17 日下午 3 時至 6 時聯合舉辦多邊公約（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI）視訊研討會，邀請 OECD 之 Nestor Venegas 及 Sara Shearmur 擔任主講人，介紹 MLI 重要概念與運作，並討論實質條文相關案例，主講人解析條文內容與案例探討，透過解答各國代表就實務上面臨問題，增進與會人員瞭解 MLI 之運作架構與最新發展趨勢。

目錄

壹、會議情形.....	4
一、MLI 概述、角色與運作.....	4
二、MLI 各條文提供之協定措施內涵擇要介紹.....	7
三、MLI 執行及效果.....	12
貳、心得與建議.....	15
一、借重數位科技，增進學習成效.....	15
二、持續積極參與國際視訊會議.....	15

壹、會議情形

一、MLI 概述、角色與運作

(一)背景

防止稅基侵蝕及利潤移轉（以下簡稱 BEPS）行動計畫為國際租稅規則之重大變革，共有 15 項行動計畫（如下表），其中 4 項列為各國應執行之最低標準，包括行動計畫 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（提升爭議解決機制之效率）中所建議之部分項目。

15 項行動計畫	
1	數位經濟時代之租稅挑戰
2	消除混合錯配安排之影響
3	強化受控外國公司之應用
4	減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕
5	有效打擊有害租稅慣例
6	防止租稅協定之濫用
7	防止人為規避常設機構之構成
8	確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致
9	確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致
10	確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致
11	蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫之方法
12	要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃
13	移轉訂價文據及國別報告
14	提升爭議解決機制之效率

15	建立執行相關計畫之多邊工具
----	---------------

為執行前述行動計畫建議與租稅協定相關之措施（包括最低標準），需修正全球現有 3000 多個協定，考量採雙邊諮商為基礎逐一修正困難，爰 BEPS 行動計畫 15 就建立執行相關計畫之方式發布結論建議，以透過多邊諮商並簽署 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting（MLI）方式取代逐一修約，並提供參與國家自行決定納入 MLI 之租稅協定，及提供選擇欲以 MLI 修正之條文。

(二)MLI 條文簡述

1. 第 1 章及第 7 章：屬 MLI 原則性及程序性規定。
2. 第 2 章至第 6 章：加入簽署之成員均可保留或選擇納入現行所得稅協定有關 BEPS 行動計畫建議之措施，例如行動計畫 6 防止租稅協定之濫用規範於第 3 章，行動計畫 14 提升爭議解決機制之效率規範於第 5 章。
3. OECD 提供英文版及法文版供成員使用或翻譯為其原有協定語言版本。
4. MLI 提供成員彈性參與機制
 - (1) 可自行選擇納入適用 MLI 之既有租稅協定（Covered Tax Agreement）。
 - (2) 提供多項符合最低標準之建議措施，以利成員從中擇一適用，以落實最低標準。
 - (3) 非屬最低標準之 BEPS 建議條文，提供成員提出保留意見（reservation）之權利（即表達該等措施不會對既有租稅協定產生取代或修正之效果）。
 - (4) 其他具特殊性質租稅協定建議條文，提供成員提出保留意見

(reservation) 之權利。

- (5) 其他具替代性租稅協定條文 (opt-in provisions)，提供成員選擇是否採用之權利 (即表達選擇該等條文並對既有租稅協定產生取代或修正之效果)。

5. 提供多項相關建議條款措施與既有租稅協定條款之關係

- (1) 取代 (in place of) 既有租稅協定條款。
- (2) 適用於 (applies to) / 修正 (modifies) 既有租稅協定條款。
- (3) 增訂於「in the absence of」既有租稅協定條款。
- (4) 取代「in place of」 / 增訂於「in the absence of」既有租稅協定條款。

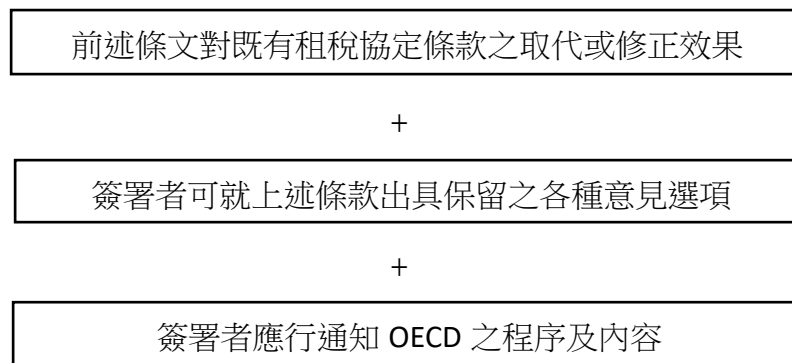
6. 透過 MLI 修正既有租稅協定條款之條件

- (1) 條件一：假設欲瞭解 MLI 是否將修改 X 國與 Y 國租稅協定，首要條件為兩國已簽署 MLI 並各自完成國內批准程序，且各 MLI 依規定已生效力 (entry into force)。
- (2) 條件二：X 國與 Y 國租稅協定經雙方列為納入適用 MLI 之既有租稅協定 (Covered Tax Agreement)，代表 X 國與 Y 國各自於其 MLI 立場文件，表達將該租稅協定納入。
- (3) 條件三：僅兩國均未各自於立場文件出具保留意見之 MLI 條款，將對 X 國與 Y 國租稅協定指定條款發生取代或修正效力。
- (4) 條件四：需與其協定締約國溝通，確認 MLI 將修正之既有租稅協定條款 (僅適用於 MLI 實質條文)。

7. MLI 各條文之結構

行動計畫 2、6、7 或 14 等建議協定條文之實質內容

+



二、MLI 各條文提供之協定措施內涵擇要介紹

(一) 一般防止協定濫用條文（行動計畫 6 最低標準）

1. 規範於 MLI 第 6 條及第 7 條

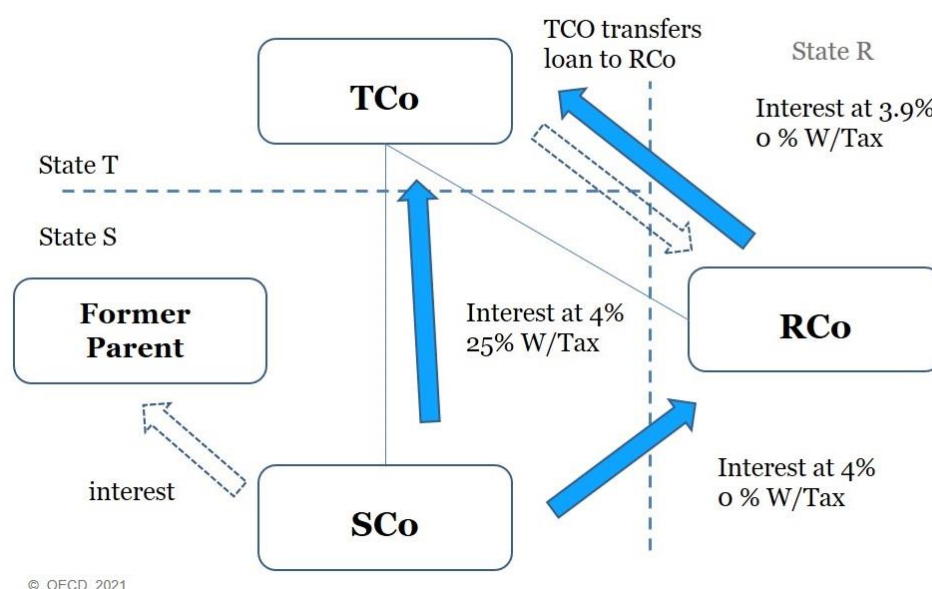
(1) 修正協定前言。(MLI 第 6 條)

(2) 增訂：「主要目的測試搭配簡版或詳版利益限制」、「主要目的測試」或「詳版利益限制搭配防止導管安排」，3 種情形擇一適用。

(MLI 第 7 條)

2. 主要目的測試條款之案例說明

Example: paragraph 176 Commentary on Article 29



T 國居住者 T 公司取得 S 國居住者 S 公司之股份及公司債，該公司債票面利率為 4%。T 國與 S 國未有租稅協定，爰自 S 公司給付 T 公司利息時，應按 S 國國內稅法扣繳 25% 稅款，然 S 國與 R 國租稅協定約定利息免稅。T 公司決定移轉前揭公司債予 R 國居住者子公司 R，交換 R 公司開立票面利率 3.9% 本票。於本案中，當 R 公司適用 S 國與 R 國租稅協定，倘證據顯示 T 公司移轉公司債之主要目的之一為取得協定利益，S 國可依主要目的測試結果拒絕提供 S 國與 R 國租稅協定利益。

(二) 特定防止協定濫用條文 (MLI 第 8 條至第 11 條)

1. MLI 第 8 條

OECD 稅約範本第 10 條 (股利) 第 2 項對持股超過 25% 者提供更優惠之上限稅率，進一步限制股利所得來源國課稅權，依此，透過於子公司發放股利前際增加持股之行為，有利進一步降低上限稅率。為解決此類濫用情形，行動計畫 6 建議持股超過 25% 之條件必需維持 365 天，才可適用較優惠稅率。

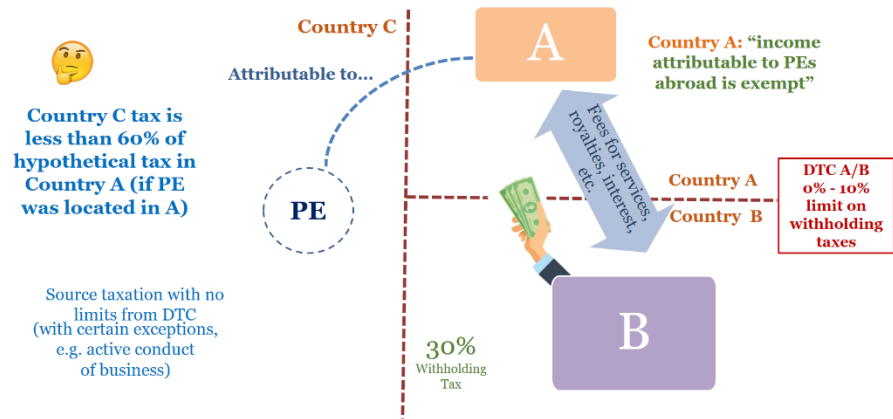
2. MLI 第 9 條

OECD 稅約範本第 13 條 (財產交易所得) 第 4 項轉讓與所得來源國不動產相關股份得由該所得來源國課稅規定，新增股份與不動產相關所需達到門檻之衡量期間，為自轉讓前之 365 天，避免於股份轉讓前際調整不動產持有以規避所得來源國課稅問題，另擴大本項適用範圍包括合夥權益及信託利益之情形。

3. MLI 第 10 條

行動計畫 6 建立解決所得歸屬位於第三國常設機構，但該常設機構於第三國未正常課稅且於居住地國免稅所涉協定濫用情形，並增訂 2017 年稅約範本第 29 條 (享有利益資格) 第 8 項。案例如下：

ART. 10 MLI: PE in a third jurisdiction



A 國居住者公司授權專利予 B 國居住者公司使用，或將其資金借貸予 B 國居住者等情形下，依 A 國與 B 國租稅協定，B 國對給付 A 公司權利金或利息得適用優惠上限稅率為 0-10% 等情形。由於該權利金或利息有關之權利或債權係歸屬於 A 公司位於第三國之常設機構，而該常設機構於第三國課稅稅率低於 A 國稅率 60%（假如該常設機構位於 A 國時適用之稅率）；另 A 國對第三國常設機構之所得採免稅法消除重複課稅，爰位於第三國常設機構所得於 A 國形同免稅。綜上，前揭權利金或利息透過上述安排形同未於任一國課徵合理稅負，依本項規定將授權 B 國，得於符合所述條件下拒絕該權利金或利息適用協定利益。

4. MLI 第 11 條

本條係納入 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條（適用之人）第 3 項，明確除所列舉之條文外，租稅協定未限制締約國就其居住者之課稅原則。有關協定限制締約國對其居住者之課稅（例外條文）舉例如下：

- (1) OECD 稅約範本第 7 條（營業利潤）第 3 項或第 9 條（關聯企業）第 2 項相對應調整之規定。
- (2) OECD 稅約範本第 19 條（政府勞務）第 1 項（勞務報酬）及第 2 項（養老金）。
- (3) OECD 稅約範本第 20 條（學生）。

- (4) OECD 稅約範本第 23 條（消除雙重課稅）。
- (5) OECD 稅約範本第 24 條（無差別待遇）。
- (6) OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）。
- (7) OECD 稅約範本第 28 條（外交人員）。
- (8) 其他由締約雙方約定僅由所得來源國課稅之條文。

(三)防止人為規避常設機構之構成條文

1. MLI 第 12 條第 1 項

行動計畫 7 修正 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 5 項及第 6 項，防止透過行紀安排或類似方式規避代理人常設機構之構成。

- (1) 第 5 條（常設機構）第 5 項修正後內容：如一人（非獨立代理人）在一方締約國為一企業經常簽訂契約或主導促成契約簽訂而企業對該契約無實質修改，如該契約以該企業名義簽訂或產生該企業擁有財產之所有權轉讓或為該企業提供勞務者，應認屬該企業於該一方締約國構成常設機構。
- (2) 第 5 條（常設機構）第 6 項修正後內容：企業經由之獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於一方領域內從事營業者，不得視該企業於該領域有常設機構。但該代理人與所代表之他方締約國企業緊密關聯並僅代表或幾乎僅代表前揭他方締約國企業者，不在此限。

2. MLI 第 13 條第 1 項至第 3 項

行動計畫 7 修正 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 4 項，明確規範從事所列得不視為構成常設機構之活動均應以具準備或輔助性質為限；但提供其他選擇項目，例如維持 2014 年 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 4 項之舊條文，即從事條文所列活動不構成常設機構，無需測試該等活動是否具準備或輔助性質。

3. MLI 第 13 條第 4 項

行動計畫 7 新增 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 4 項之 1，防止企業藉由將整體營運活動分解成數個細小部分，主張各部分活動為準備或輔助性質，規避常設機構之構成。

4. MLI 第 14 條

行動計畫 7 新增 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 3 項註釋規定之替代條文，用於防範以合約分割行為，規避工程常設機構之構成。

5. MLI 第 15 條

行動計畫 7 新增 OECD 稅約範本第 5 條（常設機構）第 8 項，定義何謂緊密關聯之人或企業（closely related persons or enterprises），俾供適用前揭 MLI 第 12 條至第 14 條時，認定緊密關聯之人或企業。

(四)改善爭議解決機制

1. MLI 第 16 條

行動計畫 14 修正 OECD 稅約範本第 25 條（相互協議程序）第 1 項至第 3 項，前揭修正促進締約雙方致力解決相互協議案件及增加審理效率，提升納稅義務人租稅確定性。前揭修正亦為 BEPS 行動計畫最低標準之一。

2. MLI 第 17 條

行動計畫 14 最佳實務建議納入 OECD 稅約範本第 9 條（關聯企業）第 2 項，確保協定夥伴國於移轉訂價案件作相對應調整，或就移轉訂價案件適用相互協議程序。

(五)防止混和錯配條文

1. MLI 第 3 條

行動計畫 2 新增 OECD 稅約範本第 1 條（適用之人）第 2 項，解決混和錯配及透視課稅實體適用協定引起之爭議，確保該等實體適用租稅協定產生適當結果。

2. MLI 第 4 條

2014 年 OECD 稅約範本第 4 條（居住者）第 3 項有關個人以外雙重居住者破除僵局原則，係以其實際管理處所之所在為認定唯一居住者身分之標準。行動計畫 6 建議修正該項，以反映此類雙重居住者案件往往涉及租稅規避情形。依該行動計畫建議，個人以外雙重居住者案件須由雙方締約國主管機關透過相互協議解決，考量包括實際管理處所等因素，如無該項協議，得否准該人享有協定利益；業規範於 2017 年 OECD 稅約範本第 4 條（居住者）第 3 項。

3. MLI 第 5 條

行動計畫 2 新增 OECD 稅約範本第 23 條（消除雙重課稅）替代條文，解決居住地國採免稅法消除重複課稅，如所得於來源地國依協定規定免稅，產生雙重免稅問題。該行動計畫提供 3 項選擇：

- (1) 倘來源地國就所得採取減稅或免稅，居住地國消除雙重課稅應改採扣抵法。
- (2) 倘來源地國允許股利作費用減除，居住地國消除雙重課稅應改採扣抵法。
- (3) 居住地國消除雙重課稅全面改採扣抵法。

三、MLI 執行及效果

(一)配合 MLI 修正租稅協定後製作之合併文本（synthesised texts）

1. 準備工作

- (1) 參考資料：相關租稅協定文本、MLI 文本、締約國 MLI 立場、OECD 提供之工具（Guidance, Explanatory Statement, MLI Matching Database）。

- (2) 確認資訊：MLI 對現行租稅協定產生效果之條文、MLI 之生效規則及生效、適用日期。
- (3) 徵詢意見：受影響租稅協定之夥伴國及其他利害關係人。
- (4) 作成決定：文本語言等。

2. 合併文本結構及主要內容

- (1) 一般聲明 (General disclaimer)：說明合併文本係合併納入之既有租稅協定(Covered Tax Agreement)及 MLI 條文後之文本，其內容參考雙方 MLI 立場，包括納入之租稅協定簽署日期、簽署 MLI 日期、MLI 立場簽署／批准日期及參考資料。
- (2) 特定聲明 (Specific disclaimer)：依國內法程序經國會批准後，MLI 生效日期以及 MLI 條文對租稅協定產生效力日期。
- (3) 實質條文：整合條文及標示 MLI 條文等調整。
- (4) 仲裁：將條文完整置入（僅適用於締約雙方同意於協定納入仲裁條文者）。

(二)對 MLI 立場之修正

1. 於簽署 MLI 前，應與其他締約國交換 MLI 立場，該階段 MLI 立場係草案性質，可做下列調整：
 - (1) 更改納入之既有租稅協定名單。
 - (2) 調整對 MLI 條文之保留意見。
 - (3) 調整對 MLI 條文之選擇意見 (opt-in provisions)。
2. 簽署 MLI 後於國會批准前，應考量利害關係人意見，該階段 MLI 立場仍屬草案性質，其可調整項目同前。
3. MLI 於國會批准（確認最終立場）後，MLI 立場即確認，其後得調整事項限縮如下：
 - (1) 僅能增加納入之既有租稅協定名單。

- (2) 僅能對已出具對 MLI 條文保留意見者進行撤回。
- (3) 調整對 MLI 條文之選擇意見 (opt-in provisions)。

(三) MLI 生效及適用

1. 生效 (entry into force) 係指依國內法程序經國會批准後，MLI 生效之時點；另依 MLI 第 35 條規定，MLI 生效後經過一段時間或於特定日期，MLI 條文對納入之既有租稅協定產生效力 (entry into effect)。
2. 舉例：最後 MLI 生效日 (entry into force) 為 2021 年 6 月 1 日，依 MLI 第 35 條第 1 項規定，MLI 條文對納入之既有租稅協定產生效力 (entry into effect) 如下：
 - (1) 就源扣繳稅款：適用於下一個曆年度 1 月 1 日以後之稅款，爰就某一納入之既有租稅協定，將適用於 2022 年 1 月 1 日以後就源扣繳之稅款。
 - (2) 其他稅款：適用於 6 個月後所課徵之稅款，爰就某一納入之租稅協定，將適用於 2021 年 12 月 1 日以後課徵之稅款。

(四) MLI 執行工具

1. 「MLI ONE community website」僅 MLI 簽署國稅務官員得註冊，並提供租稅協定夥伴國 MLI 立場、MLI Matching Database 等資訊。
2. 「Toolkit for Application of the Multilateral Instrument for BEPS Tax Treaty Related Measures」提供導入 MLI 相關參考資料。
3. 「MLI Matching Database」分為 ONE community 版本(僅供 MLI 簽署國稅務官員登入)及 OECD 網站版本(公開)，前者即時更新各國 MLI 立場，提供資料較為齊全。

貳、心得與建議

一、借重數位科技，增進學習成效

為免除嚴重特殊傳染性肺炎疫情造成之旅行限制，非洲稅務管理論壇（ATAF）及經濟合作暨發展組織（OECD）聯合辦理 MLI 視訊研討會，邀請專家就 MLI 背景、運作方式及執行等面向進行探討，以視訊會議方式邀請各國人員參加有助降低參與難度。另藉由視訊會議方式，學員可以自由於留言區提問，講師適時回答學員提問，並即時以問卷方式瞭解學習狀況，提供與實體會議相同之學習環境；又會後主辦方提供會議錄影連結，供學員複習及查閱，可增進學習成效。

二、持續積極參與國際視訊會議

近年國際組織以視訊方式舉辦研討會，大幅節省各國人員參與會議旅行時間及經費，本部國際財政司就涉及業務議題積極派員參加前揭視訊會議，汲取各國經驗，吸收專業知識，並將相關學習經驗製作報告，分享有興趣瞭解之人士。建議稅務機關鼓勵同仁參加國際視訊會議，一方面學習租稅專業知識，另一方面可觀摩其他國家舉辦國際視訊會議規劃，可為我國未來舉辦是類國際視訊會議預作準備，並分享所學，建立我國國際租稅教育環境。