

出國報告（出國類別：其他－國際視訊研討會）

參加經濟合作暨發展組織  
（OECD）奧地利多邊稅務中心舉  
辦「相互協議程序工作坊」  
視訊會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：劉支援人員雅文

派赴國家/地區：臺灣，中華民國

會議期間：110年7月20日至22日

報告日期：110年10月20日

## 摘要

經濟合作暨發展組織（OECD）奧地利多邊稅務中心（OECD Multilateral Tax Centre in Vienna）於 110 年 7 月 20 日至 22 日舉辦「相互協議程序工作坊」視訊研討會，邀請專精於預先訂價協議、相互協議程序及防止稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫 14 之各國稅務專家，分別講解上開制度規定與分享實務辦案經驗。本次研討會之與會學員多為各國資深稅務人員，透過本次會議，與會者得直接與各國專家及其他與會者討論，分享各國經驗，增進對相互協議程序制度之施行。

# 目 次

壹、研討會目的與議程 .....	1
貳、研討會議題與內容 .....	2
一、 爭議解決制度－預先訂價協議（APA）制度介紹 .....	2
（一） 國際確保遵從計畫（ICAP） .....	2
（二） 預先訂價協議（APA） .....	3
（三） 其他措施.....	7
（四） 小結.....	8
二、 BEPS 行動計畫 14 簡介－提升爭議解決機制之效率.....	8
（一） 最低標準（Minimum Standard） .....	9
（二） 最佳實務作法（Best Practice） .....	11
（三） 同儕檢視（Peer Review） .....	11
（四） 小結.....	12
三、 相互協議程序（MAP） .....	13
（一） MAP 歷史沿革 .....	13
（二） MAP 法源依據－OECD 稅約範本第 25 條 .....	13
（三） MAP 流程 .....	18
（四） MAP 統計數據 .....	24
參、心得與建議 .....	27

## 壹、研討會目的與議程

經濟合作暨發展組織(以下簡稱 OECD)自成立即致力發展稅務研究及訓練，OECD 奧地利多邊稅務中心於 110 年 7 月 20 日至 22 日舉辦「相互協議程序工作坊」，邀請當地、西班牙及紐西蘭稅務專家，分別就預先訂價協議(Advance Pricing Arrangement，以下簡稱 APA)、相互協議程序(以下簡稱 MAP)及防止稅基侵蝕與利潤移轉(以下簡稱 BEPS)行動計畫 14(以下簡稱行動計畫 14)規定與實務說明與討論。因應嚴重特殊傳染性肺炎疫情，本研討會採視訊方式舉辦。

本研討會旨在發展運用 MAP 解決租稅協定爭議相關職能，本部國際財政司指派劉支援人員雅文出席。研討會為期 3 天，由各國專家說明國際租稅爭議解決制度演變、APA 制度、所得稅協定 MAP 條文訂定背景與原則(即 OECD 所得及資本稅約範本(以下簡稱 OECD 稅約範本)第 25 條內容)、BEPS 行動計畫 14、MAP 制度及流程規劃、MAP 統計數據運用等。各國與會者可透過視訊與專家及其他國家與會者互動，分享完備 MAP 制度與實務運作面臨挑戰經驗。

## 貳、研討會議題與內容

### 一、爭議解決制度－預先訂價協議（APA）制度介紹

本場次主旨係「爭議解決制度」，分別簡介 OECD 於稅務行政論壇（FTA）中為解決國際租稅爭議所研討之各項制度演變；以 APA 制度規定、施行步驟及實際運用之講解為主軸，與會者從中得更加理解 APA 意旨、運用時機、須符合之相關要件及可能面對須解決之困境。

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

ICAP 於西元 2016 年訂立，係一稅務風險評估與確認計畫，創設目的為透過加速開放與資訊透明之多邊合作，降低跨國企業遵循成本。跨國企業可自由向其活動地與居住地之主管機關（Competent Authority, CA）申請進行跨國協商，提升移轉訂價相關文件（例如國別報告、集團主檔報告、移轉訂價報告或其他相關資料）運用效能，在迅速、明確確認納稅義務同時增進租稅效率。ICAP 致力於降低移轉訂價協商案件與常設機構確認案件之跨國企業與稽徵機關負擔，盼藉由 ICAP 之國際協商會議機制，降低各方爭議，提升共識。ICAP 包含以下特點：

##### 1. 效率

ICAP 規定風險評估歷程應不超過 6 個月，鎖定明確目標（提交相關移轉訂價文件）、跨國集團與多方稅務行政機關同步討論，並由 OECD 指派主導稅務機關進行協商，大幅增進移轉訂價案件審查效率。

##### 2. 透明

ICAP 係跨國集團與多方稅務行政機關之公開合作，各國稽徵機關得同步取得案件資訊，跨國集團可及時掌控案件辦理進度，並明確規定相關資訊僅得做為該案相關文件之風險評估。

##### 3. 強化明確性

透過 ICAP，效率與透明度均得提升，對各方參與者而言，明確性較單獨研議為高，且可避免一般協商最終階段可能產生之爭議。

## (二) 預先訂價協議 (APA)

### 1. APA 制度簡介

APA 概念始於 1995 年，源自 OECD 於「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」(以下簡稱 OECD 移轉訂價指導原則)之探討。有別於傳統移轉訂價案件之事後查核，APA 係提前於交易發生即選定適用之常規交易方法，確認簽訂之適用期間內受控交易訂價或利潤率區間之事前協議。在主管機關監督下，若納稅義務人同意此 APA 並依據其協議方式進行稅務申報，則管轄稽徵機關不得就其申報進行其他移轉訂價調整或裁罰。

### 2. APA 運用範疇

APA 制度不僅可運用於關係企業移轉訂價案件<sup>1</sup>，亦適用於各國境內常設機構營業利潤歸屬案件<sup>2</sup>。案件複雜度愈高、受控交易期間愈長時，企業即可考量申請適用 APA，降低稅捐之不確定性。

### 3. APA 之種類

#### (1) 單邊 APA (Unilateral APA)：

僅一方主管機關與單一納稅義務人訂立之 APA。單邊 APA 適用於交易型態及地點固定或交易他方無 APA 可適用之案件，惟可能影響納稅義務人於他國之稅負，有造成雙重課稅之風險，故部分國家(如德國)不允許訂定單邊 APA。簽訂單邊 APA 之主管機關應向納稅義務人明確說明上述風險，並討論改採雙邊 APA 之可能性。

#### (2) 雙邊 APA (Bilateral APA, BAPA)：

指雙方主管機關與其境內從事受控交易之 2 個或多個納稅義務人

---

<sup>1</sup> 有關關係企業間受控交易利潤分配之移轉訂價調整及相對應調整，詳 OECD 稅約範本第 9 條第 2 項規定及相關註釋。

<sup>2</sup> 有關常設機構營業利潤歸屬，詳 OECD 稅約範本第 7 條規定及相關註釋。

所訂定之 APA。

(3) 多邊 APA (Multilateral APA)：

指涉及三方以上主管機關與其境內從事受控交易之納稅義務人所訂定之 APA，可視為多國訂定之多個 BAPA。

鑑於租稅確定性與風險之考量，OECD 與歐盟均建議跨國企業以採取 BAPA 或多邊 APA 為主。

4. APA 之法源依據

單邊 APA 僅涉及單一租稅管轄地 (Jurisdiction)，其主要法源依據為當地 APA 相關國內法，作為單邊 APA 之行政指引 (administrative guideline)；雙邊、多邊 APA 因涉多個稅務管轄地，其法源依據源於各國簽訂之所得稅協定，各方主管機關應依循 MAP 解決爭議與雙重課稅之規定 (以 OECD 稅約範本為例，規定於第 25 條第 3 項)；各稅務管轄地亦得訂定 APA 行政指引及其他解釋作為補充法令。

5. APA 之優缺點

(1) 優點：

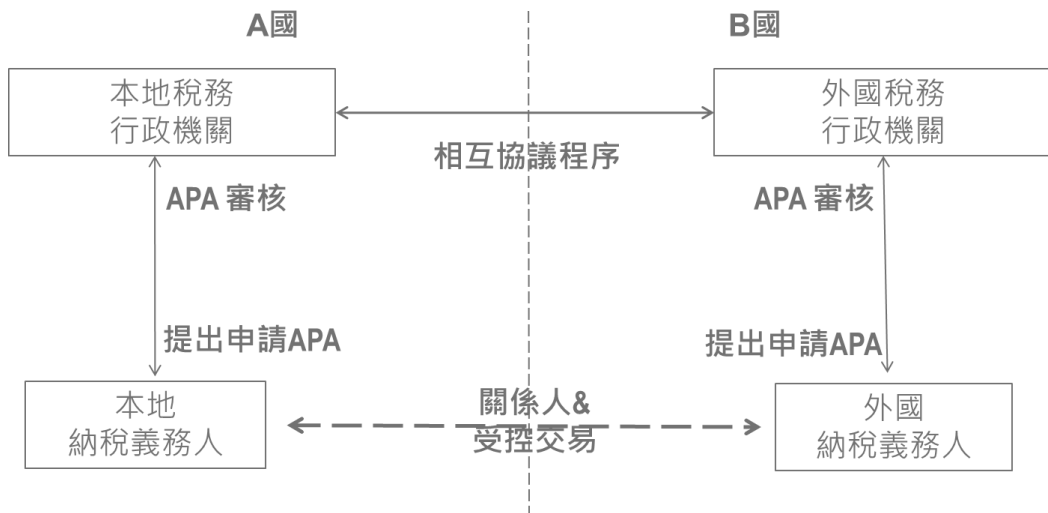
對納稅義務人而言，提高租稅確定性為 APA 最大優點。APA 制度極具機動性，藉由直接開會討論，納稅義務人可主動向稽徵機關解釋與分析案情，增加其談判籌碼；就稽徵機關而言，藉由互相合作，APA 制度可有效提升納稅義務人之稅務依從度。此外，因 APA 係一預先討論機制，相關資訊 (如受控交易流程、合約書與受控價格等) 可及時取得，有效降低蒐集與整理資訊之時間成本；審查人員可增進交易分析與相關產業知識，同步提升整體行政效能。最後，對雙方而言，APA 可預先避免爭議，大幅降低可能之訴訟費用與相關行政成本，提高租稅行政效率。

(2) 缺點：

APA 制度並非十全十美，亦有其限制與缺陷。對納稅義務人而言，APA 須直接與各國稽徵機關進行會談，其所須付出之諮詢成本、翻譯成本及相關時間成本可能超過原負擔稅額；此外，並非每個 APA 申請均能審核通過，納稅義務人事前付出之資料準備與相關翻譯費用等均可能成為沉沒成本。即使順利簽訂 APA，為符合協議約定，交易與資源運用之彈性反而下降，均為納稅義務人對是否申請 APA 躊躇不前之原因。就稽徵機關而言，APA 制度涉及多方主管機關與交易對象，實際協商過程可能產生之衝突與調解過程將使簽訂困難度提高；APA 所費不貲，承辦 APA 過程之內部成本（包含相關保密成本）可能遠高於增加之稅捐，甚至高於該機關所分配之預算，此係部分國家至今仍未實施 APA 制度之主要原因。

#### 6. APA 流程說明

APA 係由納稅義務人自發申請，相關主管機關並無強制實施 APA 之義務。以 BAPA 為例，參與人與參與國家主管機關作業流程如下圖：



相關程序分為以下六大步驟：





(1) 預備申請

在預備申請階段，納稅義務人或其代理人於預備會議（pre-filling meeting）中，與本地、國外主管機關就欲申請 APA 之細項內容（例：受控交易流程、常規交易方法之選定、產業型態與未來狀況分析等）進行討論。主管機關可於預備會議中確認納稅義務人有無備齊必要文件資料，並視情況給予適當指導；納稅義務人亦可於預備會議中就其 APA 主張說明疑義，以加速 APA 申請流程。OECD 建議雙方可於會中規劃 APA 辦理預計時程，避免案件延宕，增加雙方處理效率；部分國家如美國、日本、德國、中國大陸等可視情況進行匿名預備會議。

(2) 正式申請

在備齊所須文件並取得各方共識後，納稅義務人即可向主管機關正式提出 APA 申請。主管機關須依其國內 APA 行政指引，就申請人（我國企業或常設機構、他國交易對象等）、申請內容（移轉訂價交易說明、關鍵性假設條件、常規交易方法之選定、可比較對象名單、產業型態與經濟循環說明等）及必要文件（協議書、財務報告與稅額核定書等）審核，並應於規定作業時程內辦理，及時與納稅義務人討論與回饋案件進度。如經評估認有必要，主管機關得將該 APA 申請相關資料轉知他方主管機關參考。

(3) 審核評估

審核評估係 APA 流程最費時階段，此階段須召集具移轉訂價查審經驗之專家，查審團隊應多面向考量該 APA 申請對境內外整體稅負影響，思考如何以最大效率運用有限時間與資源；納稅義務人應就主管機關疑義說明，於時限內提示相關證明文件。此階段包含主管機關會議（CA meeting），由各方主管機關出席，就該 APA 有無符合 OECD 移轉訂價指導原則及所得稅協定規定進行細部討論，並應預防該 APA

未來產生雙重課稅可能性；在主管機關達成共識後，應通知 APA 申請人。須注意該 APA 若涉前期尚未結案之移轉訂價案件，則不應以該進行中審查程序延遲 APA 之審核。

#### (4) 正式簽署

在各主管機關達成共識後，受理主管機關將擬具 APA 協議草案，通知申請人；待申請人確認同意後方簽署該協議。因簽署 APA 內容多為確認移轉訂價計算方式而非決定受控交易價格，故常規交易方法與關鍵假設條件至關重要。關鍵假設條件包含特定產業之市場波動、大環境之進出口限制、關稅規費、會計制度、匯率及貸款利率之預設，一旦該假設不成立，將嚴重影響 APA 效力，該協議須重新調整。簡言之，事實如未能符合原關鍵假設條件而有任何變化，各方即須考量調整或修正原約定計算方式，進而變更或終止 APA。

#### (5) 實施 APA

簽署正式協議後，APA 即正式於相關國家內實施；除申請人誤用或未依 APA 內容申報，否則稽徵機關不得就 APA 規定之特定受控交易進行調整或裁罰。另 OECD 建議已簽署之 APA 得追溯適用（Roll-Back）於前期案件，以加速審核流程與增加租稅確定性。

#### (6) 監督與展延

納稅義務人須於固定時點提交年度遵循報告（Annual Compliance Reports），說明是否確實遵循已簽署 APA 規定、使用之移轉訂價方法與有無偏離重要假設之情形。納稅義務人可申請展延 APA 適用期間，所須檢附之文件、程序與申請時無重大差異。若該個案事實無重大變化，得簡化相關文件準備；展延內容須經各方主管機關同意方可變動。

### （三）其他措施

#### 1. 共同審查（Joint Audit）

對案情複雜、牽涉交易對象分布各地之案件，各國稽徵機關可透過共同審查整理與確認該案疑點、交換資訊與協商討論各國法令規定，確保順利結案且無雙重課稅情事。

## 2. 全球意識訓練（Global Awareness Training）

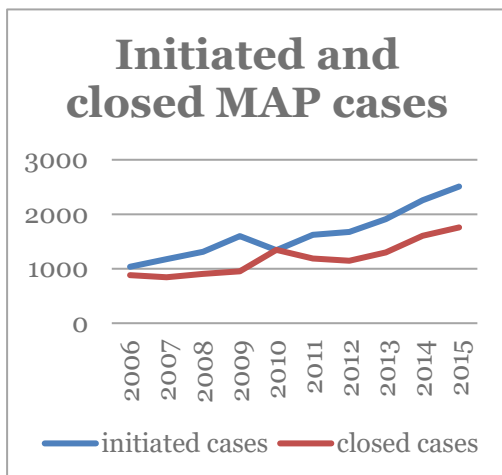
全球意識訓練之發想源於行動計畫 14，各國應向稽徵機關推廣 OECD FTA 之全球意識訓練，提升查審人員對雙重課稅、當地調整對其他領域稅務管轄權造成影響及如何解決國際租稅爭議之敏銳度，提升審查效率。

### （四）小結

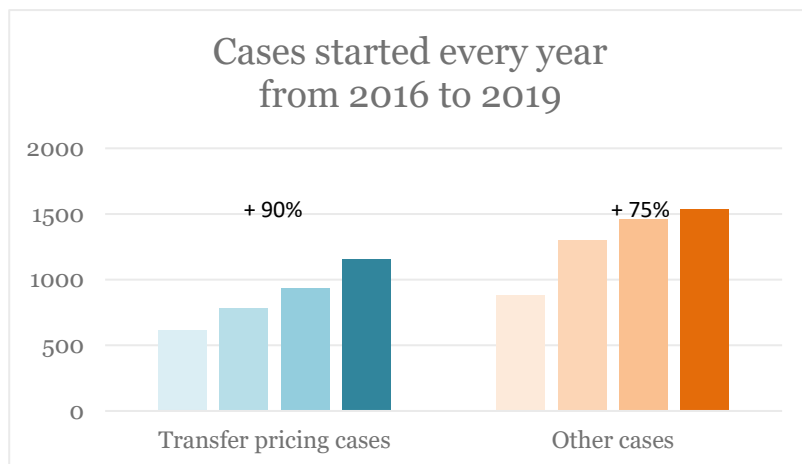
在嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情肆虐下，因無法進行面對面討論，許多 APA 之簽署均延期或暫緩，為 APA 制度目前所面臨最大挑戰；隨著遠距交流之推廣，越來越多預備會議及主管機關會議均可透過視訊方式進行，且 APA 之簽署有助改善企業遵從度，進而改變整體產業環境，故 OECD 仍鼓勵各國持續推動 APA。另為維持租稅安定性，當 APA 期限屆滿，如原協議所涉交易對象、產業背景及適用之移轉訂價方法等前提未改變，OECD 鼓勵以更新原 APA 之方式延長其適用期間，納稅義務人即無須在原 APA 終止後重新申請，避免繁複行政程序，以最大化 APA 之效率與效能。

## 二、 BEPS 行動計畫 14 簡介－提升爭議解決機制之效率

經 OECD 調查統計，自 2010 年起，申請 MAP 案件數量超越同期結案數量（詳圖 1），其中屬移轉訂價 MAP 案件數成長約 90%，其他類案件成長約 75%（詳圖 2）。為因應 MAP 申請需求、儘速解決國際租稅爭議及提升結案效率，OECD 於 2015 年發布行動計畫 14，列為最低標準（Minimum Standard），並發布同儕檢視（Peer Review）與參考性質之「最佳實務作法」（Best Practice），以利各國落實。



(圖 1)



(圖 2)

### (一) 最低標準 (Minimum Standard)

在行動計畫 14 內，OECD 提出 3 大核心概念，分別為「合理善意執行 MAP 與及時解決」、「確保行政程序促進爭議之預防與及時解決」及「確保納稅義務人於符合協定規範下申請 MAP」。為確保達成上述目標，OECD 就其稅約範本第 25 條納入 3 大核心概念，並就 MAP 之實施訂定相關指導原則，以確保落實最低標準。

#### 1. 法源依據－OECD 稅約範本第 25 條

OECD 稅約範本第 25 條第 1 項規定納稅義務人有權申請 MAP 及可申請之時點，第 2 項規定各國主管機關應確實履行之 MAP 相關義務，第 3 項定明主管機關應致力解決爭議及消除雙重課稅。綜上，OECD 要求各國簽訂所得稅協定時均應納入第 25 條第 1 項至第 3 項規定以達成「合理善意執行 MAP 與及時解決」之核心概念。

#### 2. 落實最低標準

為落實最低標準，OECD 就以下目標提出相對應措施：

##### (1) 目標 1－預防爭議：

在簽訂 MAP 協議後，該協議經核准可追溯適用於符合規定之前

期案件，以預防新爭議之產生。

(2) 目標 2—確保 MAP 之申請權益與適用：

當受理之主管機關認為申請人之申訴不合理，或在目前所得稅協定架構下尚無法適用 MAP 時，應聯繫對方主管機關瞭解該情形，儘速研議討論。主管機關應保障納稅義務人申請適用 MAP 權益，只要該 MAP 申請符合協定規定且已提交所有規定資料，無論該爭議屬移轉訂價案件、徵納雙方已合意進行稅務調整案件，或涉及所得稅協定濫用案件<sup>3</sup>，主管機關均不得拒絕受理。其中，移轉訂價案件與涉所得稅協定濫用案件爭議，符合 OECD 稅約範本第 25 條規定意旨與三大核心概念；另有關徵納雙方已合意進行稅務調整案件，如調整後仍產生不符合協定規定之課稅，主管機關仍應受理該 MAP 案申請，此類型案件應同步納入 MAP 行政指引，以完備 MAP 整體架構。

此外，主管機關應發布 MAP 行政指引，並明確規範主管機關及其聯繫方式、申請書表格式與其他必要文件，以加速 MAP 審查流程。相關資訊、作業文件表格及相互協議資訊概況（MAP Profile）等資料應公開於主管機關官方網站等公共平臺以促進租稅透明與資訊傳播。

(3) 目標 3—確實結案：

MAP 結案期限（自起始日起算）為 24 個月，主管機關應投入足夠人力、預算及教育訓練資源至 MAP 承辦部門，適時介入 MAP 處理流程以兼顧結案效率與效能；主管機關應確保承辦人員不受原稽徵機關核定調整與未來協定之可能變動所影響，確實遵照所得稅協定現行規定，依循 MAP 流程消除不符合協定規定之課稅。此外，主管機關應設定合理指標（例：平均結案天數、結案標準之確認與每年結案數量等）

---

<sup>3</sup> 涉租稅協定濫用之案件，如稽徵機關依相關事實，合理認定交易或安排主要目的之一係為直接或間接獲取協定利益，且授予該協定利益未符協定條文訂定目的，則稽徵機關得依該協定有關防止協定濫用之規定，否准納稅義務人享有協定利益。

以監督 MAP 績效，並定期檢視是否須更新或修正上述指標，以更貼近 MAP 實際辦理情形。

## （二）最佳實務作法（Best Practice）

最佳實務作法係 OECD 為精進 MAP 目標所提出之建議，包含：

### 1. 目標 1—預防爭議：

- (1) 實施雙邊 APA 制度，在 MAP 行政指引明定 APA 案件流程與指導方針。
- (2) 各國主管機關得以其法制作業程序發布 MAP 案件實務遭遇之困難及所得稅協定條文實務運用與解釋。
- (3) 建立查審人員對所得稅協定規範之全球共識（Global Awareness），就國際租稅案件，在進行核定調整前應先檢視是否符合所得稅協定規定。

### 2. 目標 2—確保 MAP 之申請權益與適用：

- (1) 在行政程序方面，加速投入 MAP 所須之資源（包含人力與預算），確保納稅義務人申請 MAP 與其他行政救濟之權益。
- (2) 主管機關可視情況展延 MAP 申請人提示補充資料之期限，展延期限應與該地國內法令規定一致。
- (3) 主管機關應主動告知納稅義務人申請 MAP 可能產生之稅負變動，並提供 MAP 行政指引供參。

### 3. 目標 3—確實結案：

- (1) 與 APA 制度相似，簽署之 MAP 協議可溯及適用於以前年度案件，並應在 MAP 協議內承諾在相同條件下，該案未來可享有 MAP 協議內容之適用。
- (2) MAP 行政指引應包含該地國內法之行政救濟程序及 MAP 程序中可能加徵之利息與罰鍰等規定。

## （三）同儕檢視（Peer Review）

立基於最低標準規定，同儕檢視係完成行動計畫 14 之最後一塊拼圖。透過參與問卷調查、案件數量與績效統計及案件經驗分享，同儕檢視得完善 MAP 作業流程並提升成功簽署 MAP 協議之比率。基於效率之考量，同儕檢視之各項程序均設有作業期限，僅符合條件（例如尚無 MAP 申請案、他國就該國 MAP 作業流程尚未提出其他建議）之發展中國家可暫緩實施同儕檢視機制。

實施同儕檢視後主要發現如下：

- (1) 簽署完成之 MAP 協議多具溯及既往特性，可應用於前期案件。
- (2) 確實檢送申請必要文件與補充說明之案件多能順利完成 MAP 協議簽署。
- (3) 清楚易懂之 MAP 行政指引可增加 MAP 簽署成功比率。
- (4) 主管機關得依其所分配資源建立具該國特性之 MAP 制度。

另經同儕檢視後同時顯示以下須改進之缺點：

- (1) 極大部分所得稅協定須就 MAP 規定進行部分修正。
- (2) 因資源限制，期限內結案與實施 MAP 協議內容對部分國家產生極大壓力。
- (3) 為落實 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項後段規定<sup>4</sup>，部分國家須耗費極大時間與人力修正其國內稅法，以確保 MAP 達成協議均得執行。

#### （四）小結

爭議解決係各國所共同努力之方向，在跨國集團與跨國交易愈加普及之今日，如何在有限資源下解決日益增加之移轉訂價與所得稅協定爭議已成為各主管機關均須面對課題。主管機關應落實行動計畫 14 之最低標準、最佳實務作法及同儕檢視，透過 MAP 之申請與簽署，增加與納稅義務人及他方主管機關之溝通，在完備 MAP 架構同時增進納稅義務人之

---

<sup>4</sup> 參 p.15 「OECD 稅約範本第 25 條第 2 項」後段有關 MAP 達成協議應予執行，不受各締約國內法任何期間規定之限制。

稅務遵循度，藉以順利預防與解決爭議。

### 三、相互協議程序（MAP）

如何與時俱進，正確運用 MAP 制度並於期限內結案，係各國主管機關均須面對課題。以下就 MAP 之歷史沿革、OECD 稅約範本第 25 條規定、MAP 流程及 MAP 統計數據運用說明。

#### （一）MAP 歷史沿革

MAP 概念可追溯自 1920 年代國際聯盟（League of Nations）時期，最早出現於 1923 年「簡化關務公約」（Convention for the Simplification of Customs Formalities）中；該公約指出，若簽約雙方對現行公約條文內容、解釋產生爭議，且該爭議尚無法由雙方自行調解，雙方得向國際聯盟提出申請，由國際聯盟派員聽取雙方意見後給予指示，並在必要時應召開調解會議，在雙方皆同意相關程序、歷程與專業意見後徹底解決該爭議。

1943 年至 1945 年國際聯盟訂定之初版稅約範本規定，當納稅義務人可證明一方稽徵機關對其處分將造成雙重課稅時，該納稅義務人得在其居住地或具國籍身分所在地提出異議，該地主管機關受理申請後應直接與對方主管機關協商以解決上述雙重課稅之情形。1959 年至 1960 年之歐洲經濟合作組織 OEEC（Organization for European Economic Co-operation）（即 OECD 前身）基於上開內容，逐步完備有關 MAP 申請人、申請條件及主管機關應盡義務規定。

#### （二）MAP 法源依據－OECD 稅約範本第 25 條

##### 1. 法條沿革

截至今日，大多數所得稅協定規定之 MAP 條文係參照 OECD 稅約範本第 25 條內容。該條文分別於 1963 年、1977 年及 2017 年修訂，以下分別就各次修訂內容與前一版本進行比較：

##### （1）1963 年版本



即上述 OECC 版本，無重大修訂。

(2) 1977 年版本

與 1963 年版本比較，除修訂文字外，於第 25 條第 1 項加入下列文字：「…如申訴案屬第二十四條第一項規定之範疇，得向其本人為國民所屬締約國法律規定之主管機關提出申訴，此項申訴應於不符合本協定規定課稅首次通知起三年內為之」，此次修訂放寬申請人身分，並加入 MAP 申請時點之限制。

(3) 2017 年版本（最新版本，於 2017 年 11 月 20 日出版）

與前 2 版本相比，除部分文字修訂外，刪除 1977 年版本中「…如申訴案屬第二十四條第一項規定之範疇，得向其本人為國民所屬締約國法律規定之主管機關」等文字，闡明凡符合規定者，得向任一方締約國提出申訴，並於第 2 項規定加入「達成之任何協議應予執行，不受各締約國國內法任何期間規定之限制」。此版本大幅提升 MAP 申請之彈性，目的係鼓勵 MAP 申請，以提升爭議解決效率。

2. 現行第 25 條規定

OECD 稅約範本第 25 條規範 MAP 申請人、申請稅目及申請條件，以下說明現行 OECD 稅約範本第 25 條各項規定：

(1) 第 25 條第 1 項規定

A. 對「人」之定義

第 25 條第 1 項前段規定：「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本協定規定之課稅…」，其中「人」為提出 MAP 申請之主體，其定義須參照 OECD 稅約範本第 3 條第 1 項第 1 款規定：「…包括個人、公司及其他任何人之集合體」。

B. 對「主管機關」之定義

第 25 條第 1 項前段另規定：「…不論各該締約國國內法之救濟規定，得向任一方締約國主管機關提出申訴」，其中主管機關之定義係規定於 OECD 稅約範本第 3 條第 1 項第 6 款，以我國為例，係指財政部部長或其授權之代表。

C. 申請時點 (first notification)

第 25 條第 1 項後段規定：「…此項申訴應於不符合本協定規定課稅首次通知起三年內為之」，其中「通知」係指得知將產生課稅內容之各式行政處分，例如核定通知書、稅額繳款書等均屬此處所指稱通知範疇。

(2) 第 25 條第 2 項規定

第 25 條第 2 項規定：「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。達成之任何協議應予執行，不受各締約國國內法任何期間規定之限制」。本項重點包括 MAP 決議效力應不受國內法任何期間規定影響，另包含「申訴有理」、「致力解決」等未於協定內解釋之抽象概念，故實施 MAP 制度國家宜另行訂定 MAP 行政指引以完備整體制度架構。

(3) 第 25 條第 3 項與第 4 項規定

承前項，第 25 條第 3 項進一步規定主管機關應盡義務：「雙方締約國之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雙重課稅問題」。本項規定解決困難或疑義方式包含解釋協定未定義之用詞、洽簽雙邊 APA 預防雙重課稅爭議，及研商退稅步驟等事宜；另進一步開放雙邊主管機關就協定未規定之雙重課稅問題進行討論。

第 25 條第 4 項則載明締約國之主管機關為加速解決爭議，可直

接聯繫，以儘速達成協議。

(4) 第 25 條第 5 項－仲裁程序

雙方主管機關若未能於規定時限內解決爭議，則得考慮改以仲裁方式結案。仲裁可分為多邊仲裁與雙邊仲裁，屬多邊仲裁者如「歐盟仲裁公約」(EU Arbitration Convention) 及歐盟 2019 年發布之「爭議解決指令」(Dispute Resolution Directive)；屬雙邊仲裁者如 OECD 稅約範本第 25 條、BEPS 行動計畫 15「多邊工具」(Multilateral Instruments，以下簡稱 MLI) 第 6 章規定及聯合國發布「已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本」第 25 條規定。

仲裁機制於 2008 年 OECD 稅約範本增訂，係一爭議調解機制之輔助工具。仲裁主要目的為加速 MAP 案件結案效率、確保雙重課稅之消除及增進納稅義務人權益保護。OECD 稅約範本第 25 條第 5 項規定，凡依該條規定提出 MAP 申請並受理之案件，若雙方主管機關未能於 2 年（即 24 個月）內達成協議，則申訴人得將此案以書面提交訴諸仲裁程序；惟該案若已由其他一般法院（Court）或行政法院（Administrative Tribunal）裁判確定，則不得再訴諸仲裁。仲裁決議同 MAP 協議，除申訴人不符仲裁決議之情況，該決議應不受國內法任何期間規定之限制，應確實執行該決議事項。

A. 仲裁之特性：兼具強制性與彈性

雖 OECD 稅約範本第 25 條明定雙方主管機關得透過仲裁程序達成決議，惟仍保留各國採行仲裁制度之彈性；仲裁決議之施行政程序可由締約國協議決定。目前尚非所有國家均同意將仲裁制度納入協定政策。

B. 仲裁涵蓋範圍、期間，及以境內法規解決之可能性

採用仲裁制度之國家可視 MAP 案件之型態，限縮仲裁制度適

用範圍以保障主管機關權限，惟若屬依循 MAP 仍無法解決雙重課稅情形之案件，則主管機關不得拒絕實施仲裁制度。納稅義務人申請兩締約國相互協議以解決爭議，若雙方主管機關均取得申訴人提供 MAP 相關資料後之 2 年（得約定延長為 3 年）內仍無法達成協議，得申請仲裁。此外，申訴人若已申請該國國內行政救濟程序，得同步申請仲裁以加快結案速度。

#### C. 選定仲裁員

仲裁程序中各主管機關得各自選任一仲裁員，並在雙方同意下指派第三位「中立仲裁員」(Neutral Arbitrator)，在雙方未能達成合意時，非屬雙方國民之 OECD 最高行政長官得指派一中立仲裁員以加速仲裁流程；一般而言，仲裁程序應在選定最後一位仲裁員後 8 個月達成仲裁決定。

#### D. 仲裁效力

雙方主管機關應比照 MAP 協議之執行規定，執行仲裁決議，並得在全體參與成員（包含申訴人）同意後公告該仲裁決議。

#### E. 仲裁之其他規定

仲裁制度為 BEPS 行動計畫 15-MLI 中強化目前全球所得稅協定框架之一環。仲裁規定之強制力可彌補原所得稅協定之缺失，且各國仍得視 MAP 案件辦理情形彈性選擇是否以仲裁方式結案。MLI 就仲裁員選定、仲裁程序保密及仲裁程序執行樣態均有詳細規定。

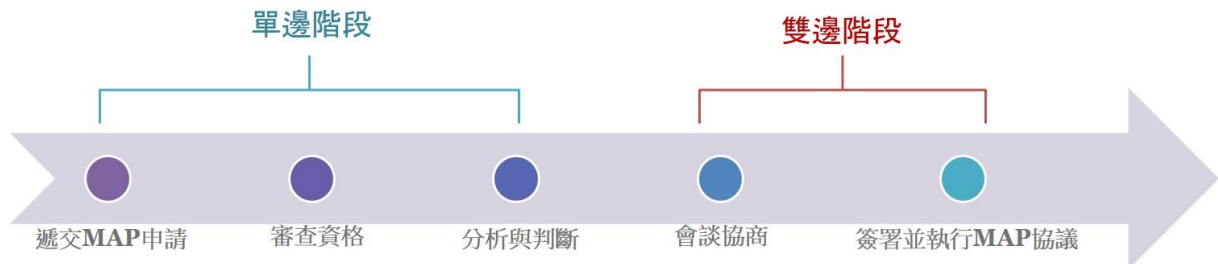
#### F. 小結

目前全球總計約 250 個所得稅協定納入仲裁規定，其中部分協定係納入自由仲裁文字，做為所得稅協定之輔助，雖不具強制力，仍可強化所得稅協定網絡及保障納稅義務人權益。仲裁程序

所須付出之時間與人力成本均高，其效益尚難以準確評估，故各主管機關仍應努力在 MAP 一般流程內即達成協議，避免增加後續行政成本。

### (三) MAP 流程

MAP 流程包含兩大階段，細分為 5 步驟（詳下圖）；第一階段為單邊階段（Unilateral Phase），第二階段則為雙邊階段（Bilateral Phase）。單邊階段僅涉及納稅義務人（以下簡稱申請人）與提交地主管機關，包括申請人提交 MAP 案件、提交地主管機關審核該案是否符合規定，並分析案情得否單方解決。若提交地主管機關判斷該案應與締約他方主管機關進行雙邊協商，則進入雙邊階段，雙方主管機關應相互提交立場說明書，進行會談協商及達成協議；申請人同意協議內容後，管轄稽徵機關應確實執行協議內容以解決爭議。



OECD 就 MAP 流程各步驟均有規定時程，彙整如以下表格：

步驟	應辦理事宜	規定辦理時限
I: 遞交申請	申請人：填寫 MAP 申請	自接獲第一次通知後 3 年內
	主管機關：通知申請人與締約他方主管機關已接獲 MAP 申請	自接獲提交申請後 1 個月內
II: 確定是否符合資格	主管機關判斷是否可受理該 MAP 申請	自接獲提交申請後 2 個月內或所有必要文件資料均檢附齊全後

III: 分析與判斷	主管機關審查認定 MAP 申請是否合理及能否單方解決	自接獲提交申請後 4 個月內或所有必要文件資料均檢附齊全後
IV: 為簽訂相互協議之相關準備工作與討論	主管機關準備立場聲明書	自 MAP 案件起始日後 4 個月內
	回復締約國提出之立場聲明書	自接獲對方立場聲明書後 6 個月內
	雙方進行協商，面對面會議交流意見為佳	自接獲締約國回應後 6 個月內
	完成協議簽訂	自 MAP 案件起始日後 24 個月內
V: 執行簽訂協議	申請人同意簽訂協議內容	自通知簽訂協議後 1 個月內
	雙方交換結案信件	自申請人表示同意後 1 個月內
	稽徵機關執行協議	自交換結案信件後 3 個月內

#### 1. 步驟 1 與 2：提交 MAP 申請與確認是否適用 MAP 規定

##### (1) 審查資格

提交地主管機關接獲 MAP 申請，應審查以下項目：

##### A. 申請人資格：

主管機關應依適用之所得稅協定，確認申請人是否為締約一方或雙方之居住者。申請人應確實填寫基本資料，例如名稱、地址、稅務識別碼或其他可資辨識資訊。

##### B. 提交對象：

確認申請人依協定規定於正確管轄地提交申請，實務上申請人大多選擇向居住國主管機關提出申請，或向雙方國家均提交以確保其權益。

##### C. 提交時間點：

確認申請人係於不符合協定規定課稅首次通知起三年內提出申請，超過期限所提交之申請應不予受理。

##### (2) 通知審核通過

確認該申請案均符合相關 MAP 申請規定後，審查主管機關應通知申請人與締約地主管機關該申請已通過審查，案件即將進入分析與判斷階段。提交地主管機關可提供申請人案關承辦人員聯繫方式等資訊以加速案件處理效率。

(3) 應注意事項

除必要書面文件外，提交地主管機關應審查該申請案件涉及成員及該等成員分屬何地居住者，並確認其申請基礎與案件事實詳實且合理。主管機關得詢問申請人是否同時向當地或他國申請其他稅務減免措施或稅務協商，並確認該申請有無向締約他方主管機關提交以確定該案之正確起始日。

(4) 案件起始日確認

提交地主管機關應確認接獲申請日期並暫訂該 MAP 案件起始日；若該案缺乏基本必要資訊，或該案同時遞交至締約他方主管機關，則案件起始日將依該等外在因素而變動。

(5) 最低標準與最佳實務作法

在步驟 1 與 2 中，OECD 規定各國應執行之最低標準為：

- A. 於簽訂之所得稅協定納入 MAP 制度以保障申請人權益。
- B. 各主管機關應確保申請人瞭解如何申請 MAP，並在發布 MAP 行政指引時，標明聯繫資訊、申請流程、應填寫書表格式及應檢附證明文件類型。
- C. 確保特殊性質（例：移轉訂價、已進行稅務協商或涉所得稅協定濫用）之案件仍具申請 MAP 之權益。

OECD 建議主管機關可執行之最佳實務如下：

- A. 提交地主管機關接獲 MAP 申請時，無論該申請是否符合 MAP 申請規定，應主動通知申請人與締約他方主管機關，並向締約他方

主管機關簡介與該案意見交流。

- B. 於 MAP 行政指引明確規定 MAP 申請案應包含之必要資訊，並在合理範圍內開放申請案件所使用之語言。
- C. 申請案若為多邊 MAP 案件，主管機關應主動提供相關指引，展延該爭議稅負之課徵期間，並積極尋求單方解決方式。
- D. 主管機關若發現申請人遺漏應檢具之必要文件，應於 2 個月內儘速通知申請人補件，並設定補件期限以確保辦案效率。
- E. 已核定確定之移轉訂價案件，若該調整將影響其他課稅管轄地之課稅，或該案之調整緣由具重複發生性，將影響未來之課稅核定，如申請人認為該調整可能造成不符合所得稅協定之課稅，此類案件仍得申請 MAP。

## 2. 步驟 3：分析與判斷

在確認申請人提交之申請與相關文件均符合 MAP 規定後，管轄稽徵機關即應著手分析該案是否確有不符所得稅協定規定課稅情形。在此階段，主管機關與管轄稽徵機關應同時尋求境內有無可消除雙重課稅之單方解決方式，並確認得否逕以該方式結案。

在步驟 3 中，OECD 規定各國應執行之最低標準為：

- (1) 各國稽徵機關與主管機關在分析與判斷過程中應保持獨立性。
- (2) 各國應投入足夠之人力與物力進行 MAP 案件審查，並控制案件於 24 個月內辦理完畢。

OECD 建議步驟 3 之最佳實務如下：

- (1) 若申請案件為移轉訂價案件，該案件已進行調整，且調整結果落於常規範圍，則提交地主管機關應考量單方解決方式，例如以調降原調整金額方式結案。
- (2) 經審查後，若管轄稽徵機關認為申請人申訴內容不合理，欲拒絕該申



請，則提交地主管機關應同時通知申請人與締約他方主管機關，說明於取得完整資訊並經綜合考量後，決定拒絕申請之理由。

### 3. 步驟 4：雙方協商，達成協議

如締約他方主管機關同意進行 MAP 協議，則提交地主管機關應與該管稽徵機關進行充分討論與準備，向締約他方主管機關遞交該案之首次立場說明書。

#### (1) 首次立場說明書

提交地主管機關所遞交之立場說明書，應包含資訊概要與案件細節兩大部分，OECD 建議涵蓋內容分述如下：

##### A. 資訊概要：

包含申請人身分（在符合資訊交換規定下，可提示申請人於締約他方交易對象資訊及兩者關聯）、提交地主管機關聯繫方式、該案涵蓋課稅年度、各年度之原核定調整數（包含調整所得與調整稅額）及簡述原核定內容。

##### B. 案件細節：

包含案件背景、產業特性、該案所涉交易、交易對象、原調整基礎及調整依據（包含相關國內法規與所得稅協定規定）。倘為移轉訂價案件，管轄稽徵機關應提示支持調整論點之財務或經濟計算明細，註明可比較對象、擇定該移轉訂價調整方法之原因與在不同方法計算下可能之結果，並應解釋該調整之合理性。

實務上，在移轉訂價案件中，進行移轉訂價調整一方之主管機關應率先提出立場說明書，說明移轉訂價查核過程、結論與調整原因等資訊。

#### (2) 回復立場說明書

締約他方主管機關在取得首次立場說明書後，應表達是否接受該

立場及解決方案；如欲否決部分意見，應明確區分同意與不同意部分，並可要求提交地主管機關提供案件重要資訊，或解釋立場說明書疑義；相對地，締約他方主管機關可主動提出原立場說明書未提及之案件相關資訊或其他解決方案，以利儘速達成協議。

### (3) 達成協議

透過交換立場說明書與諮商，雙方主管機關應力求在最短時間達成協議。應就申請人提出案件事實、所得稅協定條文適用及解決方案達成共識，若為移轉訂價 MAP 案件，應進一步對功能風險分析、常規交易方法及常規交易範圍進行協商及取得共識。諮商得以電話、電子郵件、視訊會議或實體會議等方式進行，如舉辦實體諮商，應營造平和、開放之會議氣氛，會議應著重彼此意見交流，以瞭解彼此立場為目標；雙方主管機關在實體諮商可一次討論多個案件議題，提升效率。

### (4) 最低標準與最佳實務

在此階段，OECD 規定各國之最低標準與步驟 3 相同，均為管轄稽徵機關與主管機關在分析與判斷中應保持獨立性、投入足夠之人力與物力進行 MAP 案件之審查並控制案件於 24 個月內辦理完畢。

OECD 建議參考最佳實務如下：

- A. 提交地主管機關應儘速於 MAP 案起始後 4 個月內提示首次立場說明書，締約他方主管機關於接獲立場說明書後應儘速回應。
- B. 在雙方諮商中，各方主管機關應運用談判技巧，提出實務性解決方案，提前討論 MAP 程序中可能加徵之利息與罰鍰。

## 4. 步驟 5：執行協議內容

雙方主管機關就 MAP 案達成共識，應在正式簽訂協議文件後，儘速執行協議內容。申請人接獲通知並同意協議結果後，雙方主管機關即交換結案信件，正式結案，在後續持續指導及協助管轄稽徵機關執行該協議。

OECD 說明結案信件內應詳實記載案件結論，包含案件核准與否（例如載明拒絕申請、申請人撤回申請或單邊解決等）、案件協議結果（例如該協議是否完全解決雙重課稅或消除與協定不一致之課稅情形、確認該案件尚無與協定不一致之課稅情形、無法達成協議，或其他結果）、標明案件重要日期（案件起始日期、首次立場說明書提交日期等）與案件相關人員（各方主管機關、管轄稽徵機關承辦人等）聯繫資訊、標註結案應注意事項及該案預計完成執行日期。

在協議執行階段，OECD 提出各國應達到以下最低標準：

- (1) 該協議之執行不應受締約雙方國內法規定之任何期間所限制。
- (2) 協議內容應於期限內執行，應核實計算調整後課稅所得與稅額。

為落實協議事項執行，最佳實務如下：

- (1) 主管機關應確實監督管轄稽徵機關之執行情形。
- (2) 主管機關於協議內容執行後主動通知締約他方，並提供執行日期與相關數據供參考。

#### （四）MAP 統計數據

截至研討會當日，約有 5,000 餘件（以德國、美國、印度、法國、義大利及比利時等國為主）MAP 案件尚未結案。為評估 MAP 案件績效與強化現有 MAP 體制，行動計畫 14 要求各國主管機關應於規定期限內上傳 MAP 案件之相關統計數據，以利即時監督、確認 MAP 案件辦理情形。

##### 1. 統計數據

###### (1) 平均結案天數

各國主管機關應計算 MAP 案件之平均結案天數並進行管控，爰須先決定 MAP 案件之「起始日」與「結案日」，OECD 提出指引如下：

###### A. 起始日之認定：

提交地主管機關向締約他方主管機關提起 MAP 後 1 週或自

接獲申請人 MAP 申請後 5 週，以較早之日為起始日，前提係該申請人已確實檢附所須文件、補充說明及相關證明資料。

B. 結案日之認定：

提交地主管機關依規定形式（通常為正式信函）通知申請人其 MAP 申請結果之日或主管機關收到申請人撤銷 MAP 申請之日。

各主管機關亦可依其管轄地之辦理情形增列首次里程碑日（例如其中一方主管機關首次向締約他方提出立場說明書之日），俾利追蹤及監督案件辦理情形。

(2) 統計步驟

A. 區分新舊案

- a) 舊案係指 2016 年 1 月 1 日既有之 MAP 案件。此類案件得依各國原訂之 MAP 指引統計，該數據無須與他國進行交換與比對。
- b) 新案係指自 2016 年 1 月 1 日後受理之 MAP 案件，均應遵循行動計畫 14 所規定之最低標準。此類案件應依循 MAP 統計報告架構規定之統計方式，計算並上傳各類統計數據；除提交地外，此類 MAP 案件應同時計入案關締約他方之案件數量，以避免數據計算錯誤。相關統計數據應於次年 5 月 31 日前上傳。

B. 統計實務所面對之困難

行動計畫 14 規定，在任何管轄地提出之 MAP 案件均應確實記錄。由一方主管機關收件審核之 MAP 案件，應同時計入該國與締約他方之統計數據。惟在實務上，下列問題可能造成統計錯誤：

- a) 漏計主管機關下授予其他審查單位辦理之 MAP 案件。
- b) 漏計其他審查結果之 MAP 案件，如拒絕受理或僅由一方主管機關處理之 MAP 案件將可能因未通報締約他方造成數據錯誤。

為解決上述困難，OECD 建議各主管機關應定期與締約他方交換 MAP 案件統計資訊，或利用 MAP 統計報告架構，就各國統計數據進行討論與溝通，確認統計數據之一致性。

## 2. 統計結果

移轉訂價類型 MAP 案件所須結案天數遠高於其他類型案件，平均結案月數為 30 個月以上，高於最低標準 24 個月。該類案件處理時程雖較長，因申請人多須檢送龐雜證明文件及解釋，雙方主管機關得充分瞭解其訴求，此類 MAP 案件達成協議、消除不符協定規定課稅情形亦較其他類型案件為高。

## 3. 加強國際合作

OECD 建議各國應合作就 MAP 統計數據進行資訊交換。各國主管機關得互相檢視其參與之 MAP 案件數量是否正確，避免重複或漏未計入件數等錯誤。各主管機關可製作案件起始日、結案日通報或 E-mail 聯繫之範本，以利統計數據之交流，並確實掌握 MAP 案件相關重要資訊。各主管機關應定期檢視 MAP 上傳統計數據（例如新案與結案數統計、平均結案天數及案件辦理結果），若發現與其統計結果不符時，應積極與締約他方主管機關溝通，確保數據之正確。

在 MAP 統計報告架構下，藉由成員共同合作，各主管機關對 MAP 案件之類型、結論之解讀及相關日期之確定均能取得共識，MAP 之一致性得以提升；此外，因 OECD 規定各國應公開其 MAP 未辦結案件數、已結案案件成果及平均結案天數等資訊，國際租稅環境之透明度亦能有效改善。

### 叁、心得與建議

#### 一、持續關注 MAP 與 BEPS 行動計畫之最新發展，以利與國際接軌

我國目前簽署生效之所得稅協定均已納入 MAP 規定條文，並於 107 年 6 月 25 日訂定發布「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」，除增進相關法令之完整性，更建立 MAP 標準化作業規定，俾利所得稅協定發揮最大效用。MAP 制度與行動計畫 14 條解決稅務爭議之重要措施，OECD 定期發布各國辦理 MAP 案件之統計數據、持續就 MAP 發布指導原則（例如同儕檢視標準）與提供案例範本供各國主管機關參考學習。我國應持續關注上述議題最新發展，定期檢視、配合修訂國內相關作業要點等法令規範，即時與國際接軌，確實解決租稅爭議。

#### 二、鼓勵國稅局同仁參與國際研討會，持續推動相互協議程序作業

我國受理 MAP 案件多屬涉移轉訂價案件，此類案件情節複雜，金額龐大且須決定合適常規交易方法，多由國稅局查審經驗豐富之審核員擔任主要查審人員。MAP 案件之協商將牽涉所得稅協定條文之運用與外語協商溝通能力，應鼓勵國稅局同仁持續參與國際研討會，加強同仁對國際租稅架構、國際規範基礎之瞭解及外文溝通能力，持續提升承辦 MAP 案件之效能與效率。