

出國報告

(出國類別：進修)

參加 2020-2021 年荷蘭阿姆斯特丹大學
國際租稅法學碩士課程進修報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：科員 許文瑾

派赴國家：荷蘭

出國期間：109 年 9 月 4 日至 110 年 8 月 29 日

報告日期：110 年 11 月 16 日

摘 要

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，每年訂定選送進修國際租稅課程計畫，109 年首次選送同仁赴歐洲頗負盛名之阿姆斯特丹大學進修。本報告首先簡介該大學國際租稅法學碩士課程，接續說明租稅協定範本規定相互協議程序仲裁機制、2017 年歐盟爭議解決指令、集團內部服務移轉訂價處理原則三項租稅議題。本報告撰寫人此次赴阿姆斯特丹大學進修國際租稅法學碩士(UvA-IBFD Advanced LLM in International Tax Law)，以第一名成績畢業，所撰論文亦獲該碩士班最佳論文殊榮，前揭租稅議題一內容即摘譯改寫自論文相關章節。本次進修有助了解國際租稅規劃運作、掌握國際間租稅最新進展，建議於經費許可下，持續選派同仁出國進修俾利我國租稅業務推動與執行。

參加 2020-2021 年荷蘭阿姆斯特丹大學

國際租稅法學碩士課程進修報告

目 錄

| | |
|---------------------------|----|
| 壹、目的..... | 1 |
| 貳、課程介紹..... | 3 |
| 參、租稅協定範本規定相互協議程序仲裁機制..... | 6 |
| 肆、2017 年歐盟爭議解決指令介紹..... | 23 |
| 伍、集團內部服務移轉訂價處理原則..... | 28 |
| 陸、心得與建議..... | 35 |

壹、目的

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，每年訂定選送進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關（單位）同仁赴國外進修，自 94 年起每年選送同仁赴荷蘭萊登大學國際租稅中心（International Tax Center, Leiden University）進修；109 年選送同仁赴歐洲頗負盛名之荷蘭阿姆斯特丹大學（University of Amsterdam）進修。

阿姆斯特丹大學國際租稅法學碩士課程（Advanced LLM in International Tax Law）由阿姆斯特丹大學與知名國際租稅研究機構國際財政文獻局（International Bureau of Fiscal Documentation，下稱 IBFD）合辦，學程一年，分 2 學期。授課內容區分必修及選修課程，包括國際租稅基礎理論、租稅協定、移轉訂價、租稅協定諮商、歐盟稅法、加值型營業稅等科目。

授課教師包括阿姆斯特丹大學法學院專任教授，尚聘請美國、加拿大、英國、荷蘭、義大利、葡萄牙、希臘、印度、阿根廷等學術界或實務界之專家學者授課，包括知名大學教授、IBFD 研究學者、法官、稅務律師、會計師及荷蘭現（前）任政府官員等。上課教材包括經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）及聯合國（United Nations, UN）稅約範本及其註釋、報告、討論草案，OECD 國際租稅相關報告、OECD 移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guidelines）、歐盟法、歐盟指令（Directives）、歐盟判例及 IBFD 資料庫等。另配合課程進度發放講義，歸納課程重點，並彙集專家學者於重要期刊發表之文獻及相關法院判決，增進對於課程重點之瞭解。

2020 年至 2021 年阿姆斯特丹大學國際租稅法學碩士班課程共 22 餘名學生參與，分別來自歐洲、美洲、亞洲、非洲等國家（包括我國、巴西、加拿大、哥倫比亞、中國大陸、法國、芬蘭、希臘、義大利、印度、馬拉威、模里西斯、葡萄牙、俄羅斯、沙烏地阿拉伯、南非、美國），學生多為執業律師、會計師或政府官員，背景多元，於課業學習之餘，並得接觸各國不同文化。109 年財政部選派 1 名同仁

赴該大學進修，本篇出國報告由財政部國際財政司許文瑾撰寫，內容為租稅協定範本規定國際仲裁制度簡析、歐盟爭議解決指令（Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union）介紹，及 OECD 移轉訂價指導原則（OECD Transfer Pricing Guidelines）有關集團內部服務移轉訂價規範介紹。

貳、課程介紹

2020-2021 年國際租稅法學碩士課程內容簡介如下，欲取得學位者應至少修習 60 學分，其中必修 54 學分：

| 課程名稱 / 學分 | 課程內容 |
|--|--|
| 國際租稅基礎課程 (Foundation of International Tax Law) / 6學分 | 課程目的係為來自不同背景之學生建構國際租稅基本知識，授課內容包括法律上 (juridical) 與經濟上 (economic) 雙重課稅及消除雙重課稅方式、自國際稅法角度介紹所得稅基本概念及租稅協定基本概念。 |
| 租稅協定一 (Tax Treaties I) / 6 學分 | 以2017年OECD稅約範本為主，2017年UN稅約範本為輔，講授其政策、背景及發展；介紹協定之適用、個別課稅權分配、消除雙重課稅機制等條文，及比較OECD與UN稅約範本條文差異。 |
| 租稅協定二 (Tax Treaties II) / 6 學分 | 就租稅協定濫用、合夥、信託、三角案件及無差別待遇等複雜議題專題討論。 |
| 移轉訂價 (Transfer Pricing) / 6 學分 | 以2017年OECD移轉訂價指導原則為主軸，由實務專家透過案例分享，講授移轉訂價概念、原則及實務上之應用。 |
| 租稅協定諮商 (Tax Treaty Negotiation) / 6學分 | 由IBFD學者及前荷蘭租稅協定談判代表指導，以小組分組方式模擬租稅協定諮商，包括準備工作（例如蒐集分析雙方國家稅制及現有協定，撰擬我方協定草案）及諮商會議演練。藉此期參與者 |

| 課程名稱 / 學分 | 課程內容 |
|---|---|
| | 深入瞭解OECD及UN範本各條文內涵，支持及反對不同條文設計之論點，協定與雙方國內稅制及經貿情勢間關係，並學習諮商技巧。 |
| 歐盟稅法 (EU Tax Law) / 6學分 | 介紹歐盟架構、歐盟法及母子公司與利息及權利金等歐盟稅法相關指令。研讀歐盟法院 (ECJ) 案例法有關歐盟法自由移動 (free movement) 與無差別待遇 (non-discrimination) 之決定與適用。歐盟國家補助 (State Aid) 基本原則與相關歐盟法院 (ECJ) 案例研讀。 |
| 加值型營業稅與商品及服務稅 (VAT / GST) / 3學分 | 以歐盟加值型營業稅指令規定為核心，透過案例研討講授相關核心議題，並研讀相關歐盟法院 (ECJ) 案例法及探討其適用。 |
| 選修課程：資訊透明、資訊交換及徵稅 (Transparency, Exchange of Information and the Collection of Taxes) / 3學分 | 介紹稅務用途金融帳戶資訊共同申報準則 (CRS)、美國外國帳戶稅收遵從法 (FATCA) 跨政府合作協定 (IGA)、歐盟資訊交換相關指令 (DAC1~6, 內容涵蓋金融帳戶資訊交換、國別報告交換、強制揭露跨境稅務安排等)、稅約範本及歐盟法租稅爭議解決機制及協助徵稅等議題。 |
| 選修課程：移轉訂價進階 (Transfer Pricing Advanced) / 3學分 | 就常規交易原則所面臨問題、嚴重特殊傳染性肺炎 (COVID-19) 對移轉訂價影響、歸屬營業利潤予常設機構 (PE) 等議題專題討論，並以專題演講方式介紹OECD經濟數位化兩支柱議題 |

| 課程名稱 / 學分 | 課程內容 |
|---|--|
| | (Pillar One and Pillar Two)。 |
| 模擬法庭 (International Tax Law Moot Court) / 3學分 | 教授設計模擬法庭案例 (分租稅協定及歐盟稅法兩類) 供學生選擇，由教授及法官擔任模擬法庭法官，學生被指派擔任納稅義務人代表律師、國稅局及檢察長 (Advocate General) 等角色，以學習蒐集判例、撰擬訴訟書狀及法庭口頭答辯等技巧。 |
| 碩士論文 (Master's Thesis International Tax Law) / 12學分 | 學校提供建議研究主題，由學生選擇並經校方同意後，指派指導老師，與學生共同討論訂定論文題目及大綱，適時檢視論文內容，給予改善建議。最後完成12,000字至13,000字論文。 |

資料來源：本報告整理。

叁、租稅協定範本規定相互協議程序仲裁機制¹

一、沿革

OECD 財政事務委員會（Committee on Fiscal Affairs）於 1984 年即曾提出以仲裁機制落實解決因移轉訂價調整造成之重複課稅問題，惟因仲裁有削弱國家課稅主權疑慮遭否決²。隨著國際間未解決之租稅爭議增加，OECD 於 2008 年稅約範本第 25 條相互協議程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）修正增訂第 5 項仲裁條文³。然而當時 MAP 仲裁機制未獲普遍接受，從 2008 年到 2013 年，國際上新簽訂之雙邊租稅協定僅 72 個納入該條文⁴。UN 在 2011 年稅約範本第 25 條（方案 B）第 5 項修正增訂仲裁條文⁵。

2013 年至 2015 年 OECD 防止稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，下稱 BEPS）行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率），原擬建議各國導入仲裁機制以提升透過 MAP 解決租稅協定相關爭議之效能⁶，然未獲所有 OECD 及 G20 成員認同，BEPS 行動計畫 14 最終報告未將強制性仲裁機制納入最低標準（Minimum Standard）或最佳做法（Best Practice）⁷。最低標準僅要求各國公開表明對仲裁機制立場⁸，2017 年 OECD 稅約範本依 BEPS 行動計畫 14 刪除第 25 條第 5 項註腳⁹並修正範本註釋。OECD 依 BEPS 行動計畫 15（建立多邊工具以修正雙邊

¹ 本章節摘譯及改寫自作者撰寫之阿姆斯特丹大學國際租稅法律碩士課程論文相關章節內容。

² Michelle Markham, 'The comparative dimension regarding approaches to decision-making in international tax arbitration' in John H Farrar, Vai Io Lo and Bee Chen Goh (eds), *Scholarship, Practice and Education in Comparative Law* (Springer 2019), 頁 118–119.

³ 同前註，頁 120。

⁴ H M Pit, 'Arbitration under the OECD model convention: Follow-up under double tax conventions: An evaluation' (2014) 42(6/7) *Intertax* 445, 頁 448.

⁵ 聯合國租稅協定範本第 25 條分為方案 A 及方案 B 兩種條文供各國選擇，方案 A 未納入第 5 項仲裁條文。

⁶ OECD, 'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting' (OECD 2013), 頁 23.

⁷ OECD, 'Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14—2015 Final Report' (OECD 2015).

⁸ 同前註，第 23 節。

⁹ 2011 年 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項註腳：「在某些國家，國家法律、政策或行政考量可能不允許或支持本項規定之爭議解決機制之正當性。此外，某些國家可能希望僅與部分國家之協定納入本項。」

租稅協定) 研議發布「導入稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 下稱多邊公約) 第六部分納入仲裁條款, 該部分條文屬選擇性, 簽署之租稅管轄領域可依政策選擇是否導入。

二、2017 年 OECD 稅約範本之仲裁機制

OECD 稅約範本第 25 條第 5 項規定:「當 a) 一人因一方或雙方締約國之行為發生不符合本協定規定之課稅, 依第一項規定向一方締約國主管機關提出申訴, 且 b) 自提供雙方締約國主管機關為解決爭議所需所有資訊之日起兩年內, 主管機關未能依第二項規定達成協議解決爭議, 倘經該人書面申請, 應將所有該案相關未解決爭議提付仲裁。但任一方締約國法院或行政訴訟法庭已做成判決者, 該等未解決爭議不應提付仲裁。除受該案直接影響之人不接受實施仲裁判斷之相互協議外, 仲裁判斷於雙方締約國均具拘束力且應予實施, 不受各締約國國內法任何期間規定之限制。雙方締約國主管機關應相互協議訂定本項之適用方式。」

條文內容說明如下:

(一) 適用客體與時機: 依 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項提起相互協議程序且「無法於兩年內解決之爭議」, 得提付仲裁; 反之, 倘主管機關於限期內達成協議解決爭議, 即使受該案直接影響之人不接受 MAP 決議, 因無未於兩年內解決之爭議情形, 不構成得提付仲裁之要件¹⁰。另外, 倘受該案直接影響之人依稅約範本第 25 條第 1 項提出申訴, 惟未經主管機關同意進入 MAP 程序, 亦不發生得提交仲裁之標的, 無第 5 項規定之適用。此外, 仲裁不適用有關主管機關間就租稅協定解釋、適用之疑慮、困難所為之相互協議案件(第 25 條第 3 項)¹¹。

因此, 本項僅於雙方締約國考量稅約範本註釋第 65 節因素後認為適當情況下始納入。……」

¹⁰ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條第 64 節。

¹¹ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條第 73 節。

- (二) 提起人：MAP 程序未解決議題，受該案直接影響之人可以書面申請提起仲裁。
- (三) 與國內救濟程序之關係：爭議案件經任一方締約國法院判決確定者，不得提付仲裁。
- (四) 仲裁決定之拘束力：除受該案直接影響之人不接受實施仲裁判斷之相互協議外，仲裁判斷於雙方締約國均具拘束力且應予實施，不受國內法任何期間規定限制。
- (五) 性質：第 25 條第 5 項仲裁機制為 MAP 延伸，僅適用於無法於期限內透過 MAP 解決之議題而非整個爭議案件，旨在提升 MAP 機制之效能¹²。學者指出相互協議爭議事項之仲裁與商務仲裁不同，非屬一獨立之爭議解決機制，係 MAP 之「補充」。與需要通過法院執行之商務仲裁決定不同，該仲裁決定之意見將由主管機關如同一般相互協議案件決議之執行¹³。

三、2017 年 UN 稅約範本之仲裁機制

UN 稅約範本第 25 條（方案 B）第 5 項規定：「當 a）一人因一方或雙方締約國之行為發生不符合本協定規定之課稅，依第一項規定向一方締約國主管機關提出申訴，且 b）自向他方締約國主管機關提起相互協議程序三年內，主管機關未能依第二項規定達成協議解決爭議，倘經任一方締約國主管機關申請，應將所有該案相關未解決爭議提付仲裁。但任一方締約國法院或行政訴訟法庭已做成判決者，該等未解決爭議不應提付仲裁。除雙方締約國主管機關於做成仲裁判斷後六個月內達成不同協議或受該案直接影響之人不接受實施仲裁判斷之相互協議外，仲裁判斷於雙方締約國均具拘束力且應予實施，不受各締約國國內法任何期間規定之限制。雙方締約國主管機關應相互協議訂定本項之適用方式。」

¹² 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條第 64 節。

¹³ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) Intertax 610, 頁 611.

聯合國稅約範本與 OECD 稅約範本仲裁機制條文架構相同，但有下列主要差異：

| | UN稅約範本 | OECD稅約範本 |
|--------------|---|---|
| 適用時機 | 提起相互協議程序三年內（自向他方締約國主管機關提起相互協議程序起）無法達成共識之議題。 | 提起相互協議程序兩年內（自提供雙方締約國主管機關為解決爭議所需所有資訊起）無法達成共識之議題。 |
| 提起人 | 由任一方主管機關提起，納稅義務人無權提起。 | 受該案直接影響之人提起。 |
| 不採行仲裁判斷之例外期限 | 雙方主管機關在做成仲裁判斷六個月內得合意達成不同解決方案。 | 無。 |

資料來源：2017 年 UN 稅約範本註釋第 25 條第 1 節。

由於部分國家認為僅由一方主管機關決議即得提交仲裁並不妥適，UN 稅約範本註釋提供一個自願性仲裁之選擇條款供諮商納入，修正為僅於雙方主管機關及受該案直接影響之人均同意情況下，才能將未決議題提付仲裁¹⁴。依據 UN 稅約範本說明，主管機關可能認為某類議題不適合提付仲裁，自願性仲裁條款使締約國對得提交仲裁之議題類型保留裁量權，得控制提付仲裁案件數量並從而節省相關費用¹⁵。

四、多邊公約提供選擇之仲裁機制

¹⁴ 2017 年 UN 稅約範本註釋第 25 條（Alternative B）第 14 節。

¹⁵ 2017 年 UN 稅約範本註釋第 25 條（Alternative B）第 15 節。

多邊公約仲裁機制是一選擇性條文，除非簽署之租稅管轄領域依政策向公約存放機構（OECD）表達選擇導入第 6 部分（仲裁）程序（多邊公約第 18 條），否則第 6 部分（仲裁）程序不會對涵蓋之租稅協定（covered tax agreement）產生效力。多邊公約仲裁機制基本上遵循 OECD 稅約範本規定，屬 MAP 機制之延伸¹⁶，然而多邊公約條文較 OECD 稅約範本更具彈性¹⁷，即租稅管轄領域選擇納入仲裁機制者，得進一步對條文做不同選擇及保留適用範圍，說明如下：

- （一）適用時機：提起相互協議程序而於 2 年內無法解決之議題，如受該案直接影響之人以書面申請，應交付仲裁（多邊公約第 19 條第 1 項），惟依據多邊公約第 19 條第 11 項，租稅管轄領域可以選擇將前開 2 年期限延長至 3 年。
- （二）提起人：如同 OECD 稅約範本受案件直接影響之人可以書面申請將未決爭議交付仲裁（多邊公約第 19 條第 1 項）。惟多邊公約第 28 條第 2 項允許提出保留適用範圍，因此主管機關對得交付仲裁之案件類型保留裁量權（詳下一節）。
- （三）仲裁決定之拘束力：仲裁小組之仲裁決定原則上拘束締約國（多邊公約第 19 條第 4 項第 b 款），惟依多邊公約第 24 條第 1 項及第 2 項，如果締約國間在仲裁決定之後 3 個月內合意不同於仲裁決定之解決方案，則締約國即不必執行仲裁決定，仲裁決定沒有直接約束力。

五、多邊公約之仲裁機制適用範圍保留

2021 年 3 月 25 日 OECD 發布 30 個於多邊公約選擇強制仲裁條款之租稅管轄領域之概況¹⁸。除 10 個簽署之租稅管轄領域未依第 28 條第 2 項規定保留仲裁適用

¹⁶ Gerrit Groen, 'The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention' (2017) 71(11) Bulletin for International Taxation 607, 頁 607–608.

¹⁷ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) Intertax 610, 頁 613.

¹⁸ 'Tax treaties: OECD publishes 30 country profiles applying Arbitration under the multilateral BEPS Convention' <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-publishes-30-country-profiles-applying-arbitration-under-the-multilateral-beps-convention.htm>> 最後瀏覽日：2021 年 4 月 22 日。

範圍¹⁹，其他簽署之租稅管轄領域對適用範圍作出至少一項保留，限制得交付仲裁之案件類型，歸納整理如下：

| 限制得交付仲裁之案件類型 ²⁰ | 租稅管轄領域 ²¹ |
|---|--|
| 涉國內反避稅條款 | 澳洲、奧地利、加拿大、芬蘭、德國、希臘、愛爾蘭、義大利、模里西斯、紐西蘭、葡萄牙、新加坡、斯洛維尼亞、西班牙 |
| 涉租稅協定反避稅條款（包括多邊公約或雙邊租稅協定） | 加拿大、德國、義大利、葡萄牙、西班牙 |
| 經裁處屬重大行政罰或涉刑事處分之逃漏稅或其他情節重大案件 | 芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、愛爾蘭、義大利、模里西斯、葡萄牙、斯洛維尼亞、西班牙 |
| 相關收入未計入稅基、免稅或零稅率 | 法國、德國、希臘、義大利、葡萄牙、斯洛維尼亞、西班牙 |
| 已依Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (90/436/EEC)（下稱歐盟租稅仲裁程序公約）交付仲裁之案件 | 芬蘭、希臘 |

¹⁹ 這 10 個租稅管轄領域為安道爾侯國、巴貝多、比利時、古拉索、斐濟、列支敦斯登、盧森堡、荷蘭、巴布亞紐幾內亞及英國。

²⁰ Nathalie Bravo, 'Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument' (2019) 47(8/9) Intertax 693, 頁 710; 另請參見 H M Pit 'Arbitration under the OECD Multilateral Instrument: Reservations, Options and Choices' (2017) 71(10) Bulletin for International Taxation 568, 頁 574.

²¹ 限制得交付仲裁之案件係參考 Bravo(2019)及 Pit(2017)分類(詳前註)，並依 OECD 2021 年 3 月發布資料更新作成該保留之租稅管轄領域。

| 限制得交付仲裁之案件類型 ²⁰ | 租稅管轄領域 ²¹ |
|--|----------------------|
| 可能依歐盟租稅仲裁程序公約或 Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union(下稱 歐盟爭議解決指令) 交付仲裁之案件 | 法國、德國、匈牙利、葡萄牙、西班牙 |
| 雙重居住者最終居住者身分判定(含個人及公司) | 義大利 |
| 雙重居住者最終居住者身分判定(個人以外之人) | 日本、斯洛維尼亞、瑞典 |
| 經雙方締約國主管機關一致同意不適合交付仲裁 | 法國、匈牙利、瑞典 |
| 未產生重複課稅 | 芬蘭 |
| 課稅年度始於多邊公約生效前 | 芬蘭、匈牙利、瑞士 |
| 爭議稅款不滿15萬歐元 | 法國 |
| 採用稅額扣抵法而非免稅法消除雙重課稅之案件 | 德國 |
| 主管機關僅為釐清事實之MAP案件 | 德國 |
| 難以評價無形資產之移轉訂價案件 | 瑞典、瑞士 |

| 限制得交付仲裁之案件類型 ²⁰ | 租稅管轄領域 ²¹ |
|---|----------------------|
| 他方締約國保留適用範圍時，可依據他方締約國之保留作同樣或類似 ²² 保留 | 法國、日本、馬爾他、新加坡 |

資料來源：本報告整理。

最常見之保留類型為涉國內法反避稅規定之案件，14 個租稅管轄領域保留限制此類案件提交仲裁，其中 5 個租稅管轄領域同時限制涉協定上有關防止協定濫用規定交付仲裁。第二種最常見之保留為涉及逃漏稅案件。部分學者認為禁止有故意避稅、逃漏稅行為之納稅義務人將爭議事項提交仲裁具合理性²³，然而亦有學者對禁止涉租稅協定反避稅規定之爭議提交仲裁提出不同觀點，由於租稅協定中有關防止協定濫用規定屬協定一部分，主管機關具善意解釋並遵守約定義務，倘受該案件影響之人認為主管機關未依協定規定執行，排除該類爭議交付仲裁似不合理²⁴。

部分租稅管轄領域將未產生重複課稅、免稅或零稅率收入相關案件排除於強制性仲裁範圍，此外，法國禁止爭議稅額不滿 15 萬歐元之案件提交仲裁。限制之理由可能為該等租稅管轄領域認為不應將國家有限資源投入於未產生重大重複課稅案件²⁵。部分租稅管轄領域限制經雙方主管機關合意不適合仲裁之議題交付仲裁，依多邊公約，納稅義務人有權提出仲裁請求，此項保留使主管機關對不可預見之敏感案件能否提交仲裁保留裁量權，以維護課稅主權²⁶。

六、仲裁程序

²² 倘締約之另一方保留範圍係依國內法之特殊規定，類推適用國內法類似規定。

²³ Pasquale Pistone, 'General Report' in Michael Lang and others (eds), *Tax Treaty Arbitration* (IBFD Online Books 2020) 第 1.3 節 < https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tta_c01 > 最後瀏覽日：2021 年 6 月 15 日。

²⁴ Gerrit Groen, 'The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention' (2017) 71(11) *Bulletin for International Taxation* 607, 頁 612.

²⁵ Nathalie Bravo, 'Mandatory Binding Arbitration in the BEPS Multilateral Instrument' (2019) 47(8/9) *Intertax* 693, 頁 711.

²⁶ Gerrit Groen, 'The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention' (2017) 71(11) *Bulletin for International Taxation* 607, 頁 612.

稅約範本提供兩種仲裁程序²⁷如下：

(一)最終最佳報價(**last best offer**)仲裁：此仲裁模式一般稱之為棒球仲裁(**baseball arbitration**)。雙方締約國主管機關對於未解決之爭議問題，提出建議解決方案，並得附具理由書，建議方案僅限於金額數量之確認（例如所得）、或租稅協定所估定之最高稅率之確定。如仲裁案件涉租稅協定適用條件之確認下方得解決未決爭議者（所謂門檻問題），例如最終居住者之判定或是否構成常設機構，雙方主管機關無法達成協議，則雙方可就相關未決爭議依所涉適用條件（門檻）提出替代建議方案，再由仲裁小組（**arbitration panel**）從主管機關提出方案中擇一較佳方案，不附具理由或解釋，此一仲裁決定不具裁判先例價值²⁸。

棒球仲裁之優點包括簡易、快速、節省費用，仲裁決定具可預測性²⁹。然而，由於仲裁小組僅須決定數字並從締約國提出之解決方案中擇定一種，此種仲裁程序較不適合案情複雜或涉及租稅協定條款解釋之案件³⁰。

(二)獨立意見(**independent opinion**)仲裁：雙方主管機關提交做成決定所需資訊（例如事實及立場文件），仲裁小組依據事實證據及相關法規獨立做出決定。仲裁決定應以書面方式通知雙方締約國主管機關，並應指明據以決定之法規依據及獲得仲裁結論之理由，此一仲裁決定不具裁判先例價值³¹。

對獨立意見仲裁程序最常見批評為仲裁小組傾向從締約國提出之不同建議取折衷方案。倘主管機關發現此趨勢，可能故意提出較極端建議，使仲裁決

²⁷ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條附錄仲裁相互協議樣本(Sample Mutual Agreement on Arbitration).

²⁸ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條附錄仲裁相互協議樣本。

²⁹ Luís Flávio Neto, 'Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation' (2019) 8/Special Issue Intl Tax Stud 1, 頁 15.

³⁰ 同前註，頁 8。

³¹ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條附錄仲裁相互協議樣本。

定較接近其理想方案³²。反之，棒球仲裁程序下，仲裁小組必須從建議方案中擇一，從而鼓勵主管機關提出合理建議³³。

OECD 及聯合國稅約範本均以棒球仲裁為預設選項，但締約國可約定不同之仲裁程序，例如採用獨立意見仲裁³⁴。多邊公約第 23 條亦以棒球仲裁作為預設程序，倘締約國不選擇棒球仲裁可選獨立意見仲裁或另約定其他仲裁程序。依 2021 年 3 月 25 日 OECD 發布資料，選擇納入仲裁條款之多邊公約簽署國多數選擇棒球仲裁程序。

| 選棒球仲裁之租稅管轄領域 | 選獨立意見仲裁之租稅管轄領域 |
|--|--|
| 澳大利亞、奧地利、巴貝多、比利時、加拿大、古拉索、斐濟、芬蘭、法國、德國、愛爾蘭、義大利、列支敦斯登、盧森堡、模里西斯、荷蘭、紐西蘭、新加坡、西班牙、瑞士、英國 | 安道爾、希臘、匈牙利、日本、馬爾他、巴布亞紐幾內亞、葡萄牙、斯洛維尼亞、瑞典 |

資料來源：‘Tax treaties: OECD publishes 30 country profiles applying Arbitration under the multilateral BEPS Convention’ < <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-publishes-30-country-profiles-applying-arbitration-under-the-multilateral-beps-convention.htm> > 最後瀏覽日：2021 年 4 月 22 日。

七、納稅義務人參與

依 OECD 稅約範本及 UN 稅約範本，納稅義務人原則上無權參與仲裁程序³⁵。

依 OECD 稅約範本註釋之仲裁範本，於獨立意見仲裁程序，倘經主管機關及仲裁小

³² Luís Flávio Neto, ‘Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation’ (2019) 8/Special Issue Intl Tax Stud 1, 頁 3。

³³ Joost Pauwelyn, ‘Baseball arbitration to resolve international law disputes: Hit or Miss’ (2018) 22 Fla. Tax Rev. 40, 頁 57.

³⁴ UN, ‘Revised Chapter 5 (MAP Arbitration) of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes on E/C.18/2020/CRP2 (E/C.18/2020/CRP28)’ (2020), 第 60 節.

³⁵ UN, ‘Revised Chapter 5 (MAP Arbitration) of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes on E/C.18/2020/CRP2 (E/C.18/2020/CRP28)’ (2020), 第 69 節.

組同意，納稅義務人得以書面或口頭方式提出意見參與仲裁³⁶，UN 稅約範本則無此規定。多邊公約則未明訂納稅義務人是否有權參與仲裁，既未允許也不禁止納稅義務人參與³⁷。

八、仲裁制度之優點

(一) 促進 MAP 爭議解決機制效能

一般認為，於 MAP 中增訂強制性之仲裁機制，可促使稅務機關更有效解決租稅爭議³⁸。於 MAP 階段，為避免未解決案件提起仲裁，締約國主管機關將致力在合理時限達成共識，學者指出，納入仲裁條款主要目的即避免仲裁發生³⁹。倘部分議題無法限期達成共識，仲裁小組將做出決定，因此於 MAP 機制中納入仲裁得確保解決所有爭議。

(二) 提升納稅義務人對 MAP 爭議解決機制信任

由於 MAP 機制下，雙方主管機關僅負致力（endeavour）解決租稅爭議之義務，不保證達成合意之結果，於 MAP 機制中加入強制仲裁條款得使爭議解決時間可預測性提高，進而提升租稅確定性。部分租稅管轄領域認為，將仲裁納入 MAP 之補充可增加納稅義務人對租稅協定爭議解決機制信心，從而減少對國內救濟措施之依賴⁴⁰。

³⁶ 同前註。

³⁷ Hans Mooij, 'Tax treaty arbitration' (2019) 35(2) *Arbitration International* 195, 頁 215.

³⁸ Patricia A Brown, 'Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions' in Michael Lang and others (eds), *International Arbitration in Tax Matters* (IBFD Online Books 2016) s 4.4 <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/iatm_c04> 最後瀏覽日：2021 年 5 月 13 日.

³⁹ Hans Mooij, 'Tax treaty arbitration' (2019) 35(2) *Arbitration International* 195, 頁 202.

⁴⁰ UN, 'Revised Chapter 5 (MAP Arbitration) of the Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes on E/C.18/2020/CRP2 (E/C.18/2020/CRP28)' (2020), 第 32-33 節.

(三) 吸引投資

租稅協定提供爭議解決機制使外商投資更有保障，透過納入仲裁機制提升納稅義務人信任，有助吸引外資，促進經濟成長。根據最近研究，運作良好爭議解決機制與增加租稅確定性及投資之間存在密切關聯⁴¹。

(四) 保護納稅義務人權利

租稅協定爭議解決機制條款由雙方締約國本互惠原則商定，有效之爭議解決機制不僅有利外國投資者，亦有利我商對外投資。當我國企業遇他方締約國不合租稅協定之課稅時，納入仲裁機制之租稅協定為納稅義務人提供了更有效之爭議解決程序，保障納稅義務人權益。

八、仲裁制度之考量

(一) 部分國家傾向不採納仲裁規定，其考量因素列舉如下⁴²

1. MAP 案件數量少，且鮮少未決案件。
2. 國內行政救濟程序可以解決主管機關在 MAP 機制下無法解決之稅務爭議案件。
3. 許多開發中國家缺乏處理 MAP 案件經驗，仲裁程序可能對處理 MAP 案件經驗豐富國家較有利。
4. 部分稅務爭議涉及公共政策，不宜交由仲裁人決定。
5. 無法保證仲裁人之公正獨立性。
6. 很難找到有經驗且適格之仲裁人。
7. 仲裁程序相關費用昂貴。
8. 仲裁削弱國家課稅主權之行使。

⁴¹ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) Intertax 610, 頁 610.

⁴² 2017 年 UN 約範本註釋第 25 條第 4 節。

(二) MAP 案件數量

BEPS 行動計畫 14 最終報告發布時，僅 20 個租稅管轄領域承諾導入強制仲裁機制，惟該等國家 2013 年底未結 MAP 案件占全球 90%⁴³。依該數據推斷，承諾採行強制仲裁國家多為未結 MAP 案件數偏高者。學者指出，強制性租稅仲裁機制最適合有大量未解決 MAP 案件國家，透過強制性仲裁機制得及時有效處理未決之 MAP 案件⁴⁴。

部分國家持不同看法，認為即使 MAP 案件數量少，所有未決爭議都可能造成嚴重雙重課稅⁴⁵，學者亦提醒 MAP 案件數量未必反映跨境租稅爭議數量，部分國家觀察到國際租稅爭議數量與 MAP 案件數量存有落差⁴⁶，部分國家 MAP 案件數量少可能反映納稅義務人對租稅協定下爭議解決機制缺乏信心⁴⁷。

(三) 仲裁費用

依 OECD 稅約範本註釋之仲裁範本，仲裁小組由三位仲裁人組成，雙方主管機關各指定一位公正獨立仲裁人，兩位仲裁人再共同擇定第三位中立之仲裁人擔任仲裁小組主席。仲裁程序費用如下⁴⁸：

1. 各締約國主管機關及仲裁申請人應自行負擔參加仲裁程序之費用，包括差旅費、提出意見書之相關費用。
2. 各締約國主管機關應負擔其指定之仲裁人費用，包括報酬、差旅費、通訊費及事務費用。

⁴³ OECD, 'Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14—2015 Final Report' (OECD 2015) 第 62 節。

⁴⁴ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) Intertax 610, 頁 613.

⁴⁵ 2017 年 UN 約範本註釋第 25 條第 5 節。

⁴⁶ Chloe Burnett, 'International tax arbitration' (2007) 36(3) Australian Tax Review 173, 頁 177-178.

⁴⁷ Hans Mooij, 'Tax treaty arbitration' (2019) 35(2) Arbitration International 195, 頁 201-202.

⁴⁸ 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 25 條附錄仲裁相互協議樣本。

3. 仲裁小組主席費用，包括報酬、差旅費、通訊費及事務費用，由雙方締約國平均分擔。
4. 仲裁小組會議及相關事務費用，由主辦該次會議之主管機關負擔。
5. 其他經雙方主管機關同意之相關支出，由雙方締約國平均分擔。

然而，稅約範本僅對費用分攤方式提出建議，未建議仲裁人報酬標準或估算總費用。

國際間租稅仲裁案件不多，尚難明確估計仲裁所需費用⁴⁹。倘參考投資仲裁經驗，據研究顯示，國際投資爭端解決中心（ICSID）投資仲裁案件，每一參與方平均花費總計 800 萬美元（其中 82% 為律師費）⁵⁰。一般預期 MAP 仲裁費用應不致如投資仲裁高昂⁵¹，然實際費用金額充滿不確定性，且相較於 MAP 程序，仲裁程序將產生仲裁人酬金、仲裁庭費用、翻譯費及仲裁人差旅費等額外經費支出⁵²。

（四）因應仲裁費用可能方案

1. 由納稅義務人負擔全部（部分）仲裁費用：學者提出可考慮向提出仲裁之納稅義務人收取費用⁵³，然而此方案可行性較低，依現行稅約範本及多邊公約，除非有特別約定，提起仲裁之納稅義務人非屬仲裁程序之當事人，因此納稅義務人可能認為負擔純粹主管機關間程序相關費用不合理，並主張應被賦予更多參與仲裁程序權利⁵⁴。
2. 預先約定工作天數及費用標準：UN 稅約範本註釋之仲裁範本建議雙方主管機關

⁴⁹ UN, 'Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation (E/C.18/2015/CRP.8)' (2015) 第 75 節。

⁵⁰ David Gaukrodger and Kathryn Gordon, 'Investor-state dispute settlement: a scoping paper for the investment policy community' (2012) OECD Working Papers No. 2012/3, 頁 19。

⁵¹ Yariv Brauner, 'International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries', *Research Handbook on International Taxation* (Edward Elgar Publishing 2020) 191, 頁 214。

⁵² Jasmin Kollmann and others, 'Arbitration in International Tax Matters' (2015) 77(13) *Tax Notes International* 1189, 頁 1194。

⁵³ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) *Intertax* 610, 頁 617。

⁵⁴ UN, 'Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation (E/C.18/2015/CRP.8)' (2015) 第 84–85 節。

預先議定仲裁人每日報酬金額，並限制仲裁人可獲報酬天數（例如三天準備時間、兩天仲裁會議及必要之旅行天數）⁵⁵。美國及加拿大在備忘錄中明確約定仲裁人可獲得酬金之天數及工作內容⁵⁶。依據 Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union（下稱歐盟爭議解決指令），諮詢委員會（Advisory Commission）獨立人員酬金，以每人每日 1,000 歐元為限⁵⁷。參考前述國際經驗預先約定費用標準及工作天數，得控制總費用及避免仲裁程序被延誤。

3. 採棒球仲裁程序及限制仲裁適用範圍：一般情形而言，棒球仲裁所需費用較獨立意見仲裁低，係因棒球仲裁為一較簡化程序，以書面形式進行，立場文件數量有限，且無聽證程序，爰減少繁重律師費用⁵⁸。此外，基於成本效益考量，可參考依多邊公約導入仲裁之租稅管轄領域經驗，限制某些類別案件（例如未產生雙重課稅或所涉稅額較低案件）提交仲裁。

（五）課稅主權

國際間討論是否納入強制性稅務案件仲裁時，有關影響課稅主權疑慮為最受關注議題之一⁵⁹，亦為南美洲國家所持反對理由⁶⁰。印度財政部長 Nirmala Sitaraman 於 2014 年二十國集團（G20）財長會議中表示，強制性稅務案件仲裁「不僅侵犯發展中國家課稅主權，亦限制發展中國家適用其國內法對非居住者及外國公司課稅能力」⁶¹。有關影響課稅主權疑慮可從兩方面討論：

1. 與國內法衝突

⁵⁵ 2017 年 UN 稅約範本註釋第 25 條附錄仲裁相互協議樣本。

⁵⁶ UN, 'Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation (E/C.18/2015/CRP.8)' (2015) 第 79 節。

⁵⁷ 歐盟爭議解決指令第 12 條。

⁵⁸ Hans Mooij, 'Tax treaty arbitration' (2019) 35(2) Arbitration International 195, 頁 214.

⁵⁹ UN, 'Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation (E/C.18/2015/CRP.8)' (2015) 第 49 節。

⁶⁰ Natalia Quiñones Cruz, 'International Tax Arbitration and the Sovereignty Objection: The South American Perspective' (2008) 51(4) Tax Notes International 533, 頁 533-534.

⁶¹ Remya Nair, 'India Opposes Global Plan to Make Tax Arbitration Binding' (<https://www.livemint.com>, 23 September 2014)

<<https://www.livemint.com/Politics/rutMHggqQOm2htzcrI9K7I/India-opposes-global-plan-to-make-tax-arbitration-binding.html>> 最後瀏覽日：2021 年 5 月 11 日。

2017 年版以前之 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項註腳「在某些國家，國家法律、政策或行政考量可能不允許或支持本項規定之爭議解決機制正當性。……」，認同租稅協定仲裁條款存在與國內法衝突之可能性。

在某些拉丁美洲國家，依據仲裁條款執行很可能被視為違反國內法，仲裁應僅限於任何與當事人得自由拋棄權利相關之爭議，倘爭議係屬具有強制性之法律規定專屬公權力機關管轄者，不得提付仲裁，因政府不能拋棄對納稅義務人特定活動課稅之權利，爰 MAP 仲裁決定被視為不可執行⁶²。

然而 2017 年 OECD 稅約範本已將前述註腳刪除，部分學者認為納入仲裁條款不至產生上述疑慮，租稅協定係雙方締約國基於互惠原則劃分各類所得課稅權及提供合宜減免措施，以消除重複課稅。對課稅主權之限制係源於租稅協定之簽署，仲裁權力僅限於解釋及執行協定規定事項，仲裁人權力不得逾越協定授予範圍⁶³。

2. 將決定權交由雙方主管機關外之第三方

一國得獨立自主解釋行使協定條款權力被視為課稅主權重要部分。MAP 機制為行政協調工具，雙方締約國主管機關能直接進行協議，旨在協調兩租稅管轄領域間課稅主權行使，因此 MAP 機制較無影響課稅主權疑慮⁶⁴。

仲裁機制允許主管機關外之第三方介入，於獨立意見仲裁下，仲裁小組得不受限於雙方締約國所提建議方案作出獨立判斷，因此可能削弱締約國之課稅主權行使⁶⁵。棒球仲裁程序下，仲裁人僅能從雙方締約國方案中擇一，因為提案完全

⁶²

⁶³ Luís Eduardo Schoueri, 'Arbitration and Constitutional Issues' in Michael Lang and others (eds), *International Arbitration in Tax Matters* (IBFD Online Books 2016) 第 8.4.2.2 節 <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/iatm_c08> 最後瀏覽日：2021 年 5 月 10 日；Pasquale Pistone, 'General Report' in Michael Lang and others (eds), *Tax Treaty Arbitration* (IBFD Online Books 2020) 第 1.3 節 <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tta_c01> 最後瀏覽日：2021 年 6 月 15 日。

⁶⁴ Charles E McLure, 'Globalization, tax rules and national sovereignty' (2001) 55(8) *Bulletin for International Fiscal Documentation* 328, 頁 328–329.

⁶⁵ Raffaele Petruzzi, Petra Koch and Laura Turcan, 'Baseball Arbitration in Comparison to Other Types of Arbitration' in Michael Lang and others (eds), *International Arbitration in Tax Matters* (IBFD Online Books

由主管機關提出，似減輕課稅主權疑慮⁶⁶。然而，即便採棒球仲裁對課稅主權疑慮亦無法完全消除，舉例來說，倘仲裁小組採用 A 國方案而非 B 國方案，於此情況下，雖然 A 國不存在課稅主權疑慮，然而仲裁決定對 B 國有約束力，仍然削弱 B 國之課稅主權行使⁶⁷。

從另類觀點來看，部分國家主管機關因缺乏處理 MAP 案件經驗等因素，在 MAP 過程中無法公平對等與他方締約國討論，仲裁反而可能是該等國家在租稅爭議中達成公平合理解決方案途徑⁶⁸。

（六）仲裁人之公正獨立性

雖然 OECD 稅約範本要求仲裁人必須公正獨立，稅約範本並未設計機制以確保仲裁人公正獨立性⁶⁹。此外，由於國際上適格之 MAP 仲裁人數有限，且大多數來自最先進國家，仲裁人可能受限於自身經驗較瞭解類似國家主管機關觀點，因此在不知不覺中帶有偏見⁷⁰，仲裁人之選任應予慎重。為確保仲裁人公正獨立，主管機關亦可考慮依據 UN 稅約範本要求仲裁人提供正式書面宣誓書⁷¹。

2016) 第 6.4.2 節 <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/iatm_c06> 最後瀏覽日 2021 年 5 月 13 日。

⁶⁶ Joost Pauwelyn, 'Baseball arbitration to resolve international law disputes: Hit or Miss' (2018) 22 Fla. Tax Rev. 40, 頁 56.

⁶⁷ UN, 'Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation (E/C.18/2015/CRP.8)' (2015) 第 68 節。

⁶⁸ Hans Mooij, 'Tax treaty arbitration' (2019) 35(2) Arbitration International 195, 頁 206.

⁶⁹ Michael J McIntyre, 'Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes' (2006) 7 Fla Tax Rev 622, 頁 638.

⁷⁰ Michael Lennard, 'International Tax Arbitration and Developing Countries' in Michael Lang and others (eds), *International Arbitration in Tax Matters* (IBFD Online Books 2016) 第 19.4 節 <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/iatm_c19> 最後瀏覽日：2021 年 5 月 10 日。

⁷¹ Jeffrey Owens, 'Mandatory tax arbitration: The next frontier issue' (2018) 46(8/9) Intertax 610, 頁 616.

肆、2017 年歐盟爭議解決指令介紹

一、概說

歐盟理事會 (European Council) 於 2017 年 10 月 10 日發布歐盟爭議解決指令。該指令第 22 條要求成員國最遲於 2019 年 6 月 30 日前使該指令所需之國內法規生效。歐盟國家於 1990 年即締結「消除關聯企業利潤調整雙重課稅公約 (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises)」，該公約僅適用於移轉訂價及分配利潤予常設機構相關爭議，2017 年歐盟爭議解決指令適用範圍較廣 (所有源於具消除雙重課稅功能協定或公約之相關爭議)，並明訂各項程序時程表，期望提升歐盟間爭議解決機制效能及租稅確定性。

二、適用範圍

歐盟爭議解決指令適用於處理歐盟成員國間因解釋及適用消除雙重課稅協定或公約之所有爭議⁷²。歐盟成員國間涉及租稅協定引起之任何爭議，可援引該指令，該指令不適用於歐盟成員國與非歐盟成員國之租稅爭議。

該指令爭議解決機制分為投訴、相互協議程序及仲裁三階段，分述如下。

三、投訴階段

依歐盟爭議解決指令，任何受影響之人有權就爭議問題向每個相關成員國主管機關提出投訴 (complaint)，要求解決。不論受影響之人可否依據相關成員國國內法規尋求救濟，投訴應於導致或即將導致爭議行動首次通知起三年內提交，受影響之人應同時向所有相關成員國主管機關提交具有相同資訊之投訴⁷³。

⁷² 歐盟爭議解決指令第 1 條。

⁷³ 歐盟爭議解決指令第 3 條第 1 項。

歐盟爭議解決指令投訴階段受理規定與 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項類似，但有下列主要差異：

- (一) OECD 稅約範本規定受影響之人得向締約國主管機關任一方提出申請(present his case)，歐盟爭議解決指令規定受影響之人應同時向所有相關成員國主管機關提出投訴，另該指令不限於雙邊，可適用涉及多邊成員國案件。
- (二) OECD 稅約範本未明訂主管機關處理時間表⁷⁴；然而依歐盟爭議解決指令規定，所涉主管機關應於接獲投訴後六個月內（或收到補充資訊後六個月內，以較晚者為準）就接受或拒絕接受該投訴做出決定，主管機關亦得於六個月內決定單方解決該投訴⁷⁵。
- (三) 當投訴遭相關主管機關拒絕，倘屬經所有相關主管機關拒絕情形，依該指令受案件影響之人有權依據國內法提起上訴（appeal）⁷⁶；倘投訴經 1 個以上但非全部相關主管機關拒絕，受影響之人可以書面申請成立諮詢委員會（Advisory Commission）以解決申訴是否被接受之爭議⁷⁷。

四、相互協議程序階段

投訴經所有相關成員國主管機關接受後，主管機關應致力（endeavour）於兩年內相互協議解決爭議。如果其中一主管機關提出請求並經其他所有相關成員國主管機關接受，得將兩年期限延長為三年，期限延長不須經受影響之人同意⁷⁸。

歐盟爭議解決指令相互協議之執行與 OECD 稅約範本第 25 條第 2 項類似，但有下列主要差異：

- (一) OECD 稅約範本規定主管機關達成之任何協議應予執行；歐盟爭議解決指令

⁷⁴ OECD 有效相互協議程序手冊(MEMAP)附件 1「理想相互協議程序時間表(An Ideal Timeline for A Typical MAP process)」有建議相關程序時間表，但對雙方締約國無拘束力。

⁷⁵ 歐盟爭議解決指令第 3 條第 5 項。

⁷⁶ 歐盟爭議解決指令第 3 條第 5 項。

⁷⁷ 歐盟爭議解決指令第 6 條第 1 項。

⁷⁸ 歐盟爭議解決指令第 4 條第 1 項。

第 4 條第 2 項規定，倘相關成員國主管機關於期限內相互協議達成合意之解決方案，該決定於受影響之人接受解決方案並放棄任何其他救濟措施情況下始拘束相關成員國⁷⁹。

(二) 歐盟爭議解決指令規定，倘相關成員國主管機關無法於期限內對解決方案達成共識，主管機關應通知受影響之人無法獲致共識的理由⁸⁰；主管機關於 OECD 稅約範本無前述通知義務。

五、仲裁階段

歐盟爭議解決指令未使用仲裁 (arbitration) 一詞，該指令中諮詢委員會 (Advisory Commission) 類似於 OECD 稅約範本仲裁小組功能，但適用範圍更廣。依據該指令規定，受影響之人可於兩種情況下要求主管機關設立諮詢委員會，第一種為部分主管機關拒絕受理投訴之情形⁸¹，第二種為受理投訴，但相關成員國主管機關未於規定期限內 (兩年，但得延長為三年) 達成合意之解決方案⁸²。

(一) 諮詢委員會

依據歐盟爭議解決指令規定，諮詢委員會組成為一位主席，各主管機關一名代表 (倘經所有主管機關同意，可增至 2 位)，各主管機關從獨立人員名單⁸³中各指定一位獨立人士 (倘經所有主管機關同意，可增至 2 位)，主席由主管機關代表及指定之獨立人士共同從獨立人員名單中選任。主管機關得要求被指定獨立人士揭露任何可能影響其獨立性及公正性之事項⁸⁴。

⁷⁹ 歐盟爭議解決指令第 4 條第 2 項。

⁸⁰ 歐盟爭議解決指令第 4 條第 3 項。

⁸¹ 歐盟爭議解決指令第 6 條第 1 項。

⁸² 歐盟爭議解決指令第 8 條第 1 項。

⁸³ 依據 2017 年歐盟爭議解決指令第 9 條第 1 項，獨立人員名單由各成員國提名產生，各成員國需提名至少 3 位之獨立公正人士。

⁸⁴ 歐盟爭議解決指令第 8 條第 5 項。

(二) 程序

歐盟爭議解決指令不同於稅約範本及多邊公約，係以獨立意見程序為預設程序，然而成員國亦可選擇成立替代性爭議解決委員會（Alternative Dispute Resolution Commission）而非諮詢委員會。替代性爭議解決委員會可應用任何其他以具有約束力之程序解決爭議，例如在主管當局同意情況下，可採用棒球仲裁程序⁸⁵。

(三) 決定之拘束力

諮詢委員會（或替代性爭議解決委員會）應於成立後 6 個月內（倘委員會認為有必要，該期限得再延長 3 個月）發表諮詢意見。相關成員國主管機關應於收到通知後 6 個月內依諮詢委員會（或替代性爭議解決委員會）意見合意解決方案，相關成員國主管機關亦可於 6 個月內合意達成不同於委員會意見之解決方案。合意之解決方案於受影響之人接受並放棄任何其他救濟措施情況下始拘束相關成員國。前述最終解決方案不具先例價值⁸⁶。

(四) 與其他法律之相互影響

歐盟爭議解決指令與其他國際法及國內法相互影響如下⁸⁷：

1. 與其他國際協定關係：倘受影響之人依據歐盟爭議解決指令規定提出投訴，相關爭議如同時已依協定或公約（例如雙邊租稅協定）送交相互協議或其他爭議解決程序，依協定或公約進行之程序應立即終止。
2. 與國內法關係：受影響之人得同時申請國內救濟及依歐盟爭議解決指令提交相互協議程序或諮詢委員會（替代性爭議解決委員會）。任一方成員國國內法院確定判決事項，原則上受影響之人仍得提交該指令爭議解決機制；然而若依該成員國國內法規定不得偏離國內法院判決，該成員主管機關應通知其他相關主

⁸⁵ 歐盟爭議解決指令第 10 條第 2 項。

⁸⁶ 歐盟爭議解決指令第 14 條及第 15 條。

⁸⁷ 歐盟爭議解決指令第 16 條。

管機關：(1)倘案件於相互協議程序中，該程序應即終止。(2)倘案件已提送諮詢委員會（或替代性爭議解決委員會），但委員會尚未發表意見，該程序應立即終止。

（五）費用

諮詢委員會（替代性爭議解決委員會）獨立人士每人每天費用以 1,000 歐元為限，由相關成員國平均分攤⁸⁸。

（六）納稅義務人參與

受影響之人應依據諮詢委員會（替代性爭議解決委員會）要求，提出必要書面資料，以利委員會達成決定。倘受影響之人要求並經所有相關主管機關同意，受影響之人（或委任之代理人）得向諮詢委員會陳述意見⁸⁹。

⁸⁸ 歐盟爭議解決指令第 12 條。

⁸⁹ 歐盟爭議解決指令第 13 條。

伍、集團內部服務移轉訂價處理原則

2017年OECD移轉訂價指導原則第7章有關集團內部服務(Intra-Group Services)移轉訂價相關規範說明如下：

一、受益測試 (Benefit test)

常規交易原則下，是否得認定為集團內部服務，需視(1)該等活動是否具有加強其商業地位之經濟或商業價值；(2)可考量獨立企業在類似情況下，是否願意就類此服務活動支付報酬予另一獨立企業或自行提供。倘若類此服務不具經濟、商業價值或非獨立企業願意支付報酬或自行提供者，則此等服務在常規交易原則下，經測試尚無受益情形，不能認定為集團內部服務，不得收取報酬。

依據 2017 年 OECD 移轉訂價指導原則，活動內容倘有下列情形者，需特別注意是否應收取報酬：

(一) 股東活動 (Shareholder activities)

股東活動係母公司基於業主權益所進行活動，包括母公司本身法定組織架構中有關之活動（例如：母公司之股東會、股份之發行），為財務報告所需之相關成本（例如：合併財務報表）及為取得經營權之籌資成本等，該等活動不應向其他成員收取報酬。

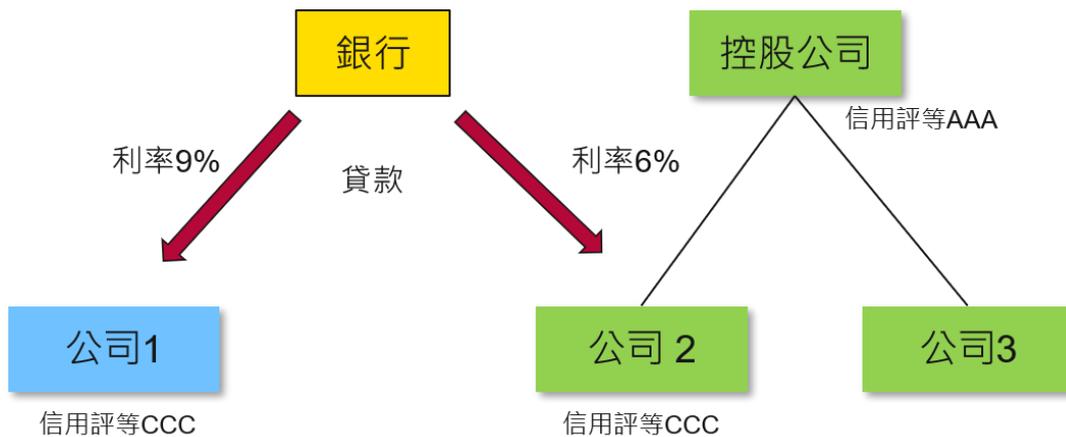
(二) 重複性活動 (Duplicative activities)

重複性活動指一集團成員重複為另一集團成員提供其已自行提供之服務，或所提供之服務已委請第三者提供等。除例外情形（例如為降低決策錯誤風險徵求另一集團成員意見），重複性活動非屬獨立企業願意支付價格取得之服務，故不應收取報酬。

(三) 附帶利益 (Incidental benefits)

集團成員因集團為達成其他目的所為行為附帶受益，例如當集團重組時，裁撤某些公司可能附帶使集團中另一成員獲得經濟上利益。該類活動非屬獨立企業願意支付價格取得之服務，故不應收取報酬。

集團成員可能僅因屬於企業集團獲附帶利益而非由於另一集團成員特定活動而獲得利益。例如，公司 1 及公司 2 若為獨立企業時信用評等均為 CCC，銀行因公司 2 所屬之集團控股公司信用評等為 AAA，而將公司 2 視為信用評等較高公司提供較優惠貸款利率（如下圖所示），因控股公司未提供任何內部服務不應收取報酬；反之，倘相關事實情況顯示控股公司積極提供公司 2 背書保證服務而提高其信用評等，則應給付報酬。



二、內部服務計價方式

通過測試之集團內部服務應收取合理報酬，有兩種計費方法。

(一) 直接計費法

就特定之服務直接向接受服務之集團成員收取費用，對稅務機關而言是最實際便利方式，有助於決定常規交易價格，移轉訂價指導原則鼓勵（encourage）優先使

用直接計費法，然而，若難以量化內部服務對個別集團成員價值，例如母公司在全球進行行銷活動使所有集團成員均受益，或採直接計費法需過高行政成本，則可採用間接計費法。

(二) 間接計費法

採用成本分攤方式來估計，採用此方法時必須盡可能就所提供之服務公平計費。例如集團母公司提供薪酬管理服務予三個集團成員，總成本為 200 元，以各集團成員收入為分攤基準：

| 集團成員 | 收入 | 費用分攤 |
|------|--------------|------------|
| 公司 1 | 400 | 80 |
| 公司 2 | 500 | 100 |
| 公司 3 | 100 | 20 |
| 合計 | 1,000 | 200 |

費用分攤時應視服務性質及各集團成員對服務使用程度尋找最適分攤基準，以上例而言，以各成員員工人數當分攤基準可能比收入更為合適。

三、常規交易價格

決定集團內部服務之常規交易價格，應從服務提供者及服務接受者雙方角度考量，包括：該服務對於服務接受者之價值、可比較之獨立企業在可比較情況下，願意為該服務支付之價格，以及該服務提供者所提供服務之成本等因素，可比較未受控價格法（Comparable Uncontrolled Price Method，CUP）應優先適用，若無法使用該方法，採以成本為計價基礎之成本加價法（Cost Plus Method，CPM）或交易淨利潤法（Transaction Net Margin Method，TNMM），進行可比較公司分析。

四、低附加價值服務

2017 年 OECD 移轉訂價指導原則明確定義低附加價值服務（Low Value-Adding

Intra-Group Services) 之內容及性質，即輔助性質非屬集團之核心業務、無需使用或創造獨特有價值之無形資產、無需承擔或控制重大風險。移轉訂價指導原則例示低附加價值服務類型(如下表)，然而仍須視實際活動性質是否符合前述定義判斷。

| 屬低附加價值服務 | 非屬低附加價值服務 |
|-------------|-----------|
| 會計審計 | 核心業務 |
| 應收應付帳款處分及管理 | 研發 |
| 人力資源 | 製造 |
| 資訊技術支援服務 | 銷售及行銷 |
| 公共關係 | 挖掘提煉自然資源 |
| 一般法律服務 | 金融交易 |
| 稅務 | 保險及再保險 |

通過受益測試之低附加價值服務，可採用簡化方法決定常規交易價格，企業應先依服務性質選擇合理費用分攤基礎，如果成本加價率為 5%時，企業可不用提供可比較對象分析 (Benchmarking study)。

五、案例研討

(一) 案例

B 公司(經銷商)為一跨國企業集團成員，其為 B 國居住者，集團母公司為 A 國居住者。該跨國企業成員尚包括位於 C 國 C 公司(製造商)及 D 國 D 公司(服務提供者)，這家全球集團製造及銷售加工食品。B 公司負責銷售名為 MB 之營養棒，產品商標由 C 公司所有。

2015 年至 2019 年 B 公司財務報表

金額單位：美金千元

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 簡要損益表 | | | | | |
| 營業收入 | 1,075 | 2,324 | 3,100 | 3,856 | 4,539 |
| 營業成本 | 670 | 1,356 | 1,696 | 2,487 | 2,533 |

| | | | | | |
|--------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 營業毛利 | 405 | 968 | 1,404 | 1,369 | 2,006 |
| 毛利率 | 38% | 42% | 45% | 36% | 44% |
| 營業費用 | 547 | 1,056 | 1,683 | 1,694 | 2,265 |
| 營業利益 | -142 | -88 | -279 | -325 | -259 |
| 淨利率 | -13.21% | -3.79% | -9.00% | -8.43% | -5.70% |
| 受控交易 | | | | | |
| 支付 D 公司管理服務費 | 32 | 69 | 93 | 115 | 136 |
| 向 C 公司進貨 | 667 | 1,350 | 1,685 | 2,443 | 2,498 |
| 支付母公司保證服務費 | - | - | - | - | 50 |

B 公司之可比較公司 2019 年財務資訊

金額單位：美金千元

| | 公司甲 | 公司乙 | 公司丙 | 公司丁 |
|------|-------|--------|--------|--------|
| 營業收入 | 2,481 | 42,967 | 15,268 | 75,793 |
| 毛利率 | 51.6% | 61.9% | 55.7% | 63.2% |
| 淨利率 | 2.3% | 4.5% | 4.2% | 4.3% |

D 公司向該跨國企業集團各成員收取管理服務費，移轉訂價政策為以服務接受者之營業收入加成 3%，管理服務內容包括：

- 高階行政管理服務，由高階管理人員提供集團整體策略規劃。
- 集團財務管理服務（treasury services）。
- 由經驗豐富人員提供經銷及製造業務技術指導。
- 編製集團合併報表。

有關支付母公司保證服務費，由於 B 公司是母公司百分之百控股子公司，銀行

因母公司信用評等很高認為該筆貸款倒帳風險低，同意提供 B 公司較同樣信用評等公司低之貸款利率，集團母公司管理階層認為依 B 公司節省利息費用向 B 公司收取服務費合理。

(二) 研析

問題 1：有關管理服務，B 公司有何移轉訂價風險？

1. B 公司自 2015 年成立以來已連續 5 年虧損，考慮 B 公司執行功能及承擔風險較低，以及可比較公司獲利狀況，可能不合常規交易原則。
2. 決定集團內部服務之常規交易價格，應從服務提供者及服務接受者雙方角度來考量，包括：該服務對於服務接受者之價值，連續虧損反映管理服務對 B 公司可能不具價值，如果一般獨立企業在類似情況下，不願意就此類服務支付報酬予另一獨立企業，則此項內部服務未通過受益測試。此外，集團間管理服務移轉訂價政策為子公司營業收入加價 3%，以收入加價而非考慮服務提供者成本，可能非屬一般獨立企業在類似服務下合理計費方式。

問題 2：有關管理服務，建議採用直接計費法或間接計費法？

直接計費法傳統上受到稅務機關青睞，OECD 移轉訂價指導原則鼓勵跨國企業集團採用直接計費法，然而因為準則使用「鼓勵」一詞，並無強制性。該指導原則僅於該等服務為企業主要營業活動並同時提供類似服務予非關係人時，禁止使用間接計費法⁹⁰。管理服務類型分述如下：

1. 集團財務管理服務（treasury services）及由經驗豐富人員提供經銷業務技術指導：一般而言，此類服務因可認定對個別集團成員價值，且計算時不致產生過高行政成本，因此可採用直接計費法。

⁹⁰ 2017 年 OECD 移轉訂價指導原則第 7.23 節。

2. 高階行政管理服務：因為此類服務使整個集團受益且難以直接量化對個別集團成員價值，因此可用間接計價法。然而，依問題 1 分析，因為 B 公司連續 5 年虧損，可能無法通過受益測試不應支付報酬。
3. 編製集團合併報表：此類活動屬股東活動，不能認定為集團內部服務，不得收取報酬。

問題 3：支付母公司保證服務費是否合理？

銀行明確表示同意提供 B 公司較低貸款利率，係因 B 公司為母公司百分之百持股之子公司，考量母公司信用評等很高，銀行應此認為該筆貸款倒帳風險低。當測試集團內部服務移轉訂價是否符合常規交易原則時，首先須確認服務是否提供，只有通過利益測試才能被認定為集團內部服務。本例中，母公司並未積極提供保證服務，B 公司僅因屬於集團成員而獲得附帶利益，不能認定為集團內部服務，不應支付服務費。

陸、心得與建議

一、心得

阿姆斯特丹大學國際租稅法律碩士課程由阿姆斯特丹大學與知名國際租稅研究機構 IBFD 合辦，被評選為全球前 10 名國際租稅法學碩士課程⁹¹。學校所在城市阿姆斯特丹為最全球化都市之一，城市風氣自由開放並展現對不同性別、種族之包容尊重，荷蘭雖為非英語系國家，幾乎所有人民都可講流利英語，對國際學生相當友善。此外，荷蘭跨國企業活動頻繁，租稅協定網路廣，稅制充分與國際最新發展接軌，國際租稅從業人數眾多，學術風氣亦盛，為學習國際租稅理想環境。

授課老師包括阿姆斯特丹大學教授、IBFD 研究學者、實務專家及政府官員，同一科目不限於少數幾位老師，而係依據不同主題聘請該領域專家，例如有關分配利潤予常設機構 (PE) 單元由曾參予 UN 稅約範本 PE 條文擬定之專家小組 (United Nations sub-Group of Experts) 成員 Hans Pijl 先生講授，從學術面及實務執行面分享豐富經驗，增進學生對相關法規原理及實務運用理解。

該碩士課程採小班制教學，本年度學生總共 22 名，每位學生皆有充分機會與其他學生及老師互動；學生及教師來自世界各地不同國家 (地區)，因各國租稅制度不同，經濟發展程度迥異，透過課堂中相互討論及課外各種社交活動，得汲取不同觀點及增進國際交流經驗。進修一年期間，抱持戰戰兢兢態度學習，積極參與課程討論，以第一名成績畢業，所撰論文亦獲該碩士班最佳論文獎 (IBFD Award for the best LLM thesis of the 2021 IBFD-UvA Advanced class) 殊榮。

二、建議：持續培養國際租稅人才

⁹¹ LLM Guide 2021, 'Top LL.M. Programs for International Tax Law 2021' <<https://llm-guide.com/lists/top-llm-programs-by-speciality/top-llm-programs-for-international-tax-law>> 最後瀏覽日：2021 年 10 月 7 日。

近年國際租稅發展快速，跨國企業租稅規劃樣態多元又複雜，OECD 為防止稅基侵蝕及利潤移轉、增進資訊透明、因應數位經濟帶來稅收挑戰等陸續發布各種租稅法規政策重大修正建議。財政部相關業務同仁須了解國際租稅規劃運作、掌握國際間租稅最新進展及學習先進國家經驗，方能制定兼顧與國際最新發展接軌、切合實務作業需求及配合我國經貿發展租稅政策。

荷蘭為一繁榮且開放經濟體，國際租稅制度先進，且近年 OECD 發布重大修正，歐盟均率先導入，阿姆斯特丹國際租稅碩士課程老師多來自荷蘭及其他歐盟地區，赴荷蘭進修除更透徹瞭解理論規定，得掌握國際租稅最新發展。赴阿姆斯特丹大學進修期間，授課教授不定期抽點學生回答問題、分組進行案例分析並簡報、課後作業繳交等，透過課程安排，除專業知識外，對英文能力增進亦有所助益。建議於經費許可下，持續選派同仁出國進修，培育國際租稅人才，俾利我國租稅業務推動與執行。