

刊登於稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 10-15 頁。

租稅協定之相互協議程序一上

陳清秀

東吳大學法律學系教授

壹、前言

在兩國締結租稅協定之後，仍可能發生不符合租稅協定之課稅問題或重複課稅問題，其可能原因包括（註 1）：

1. 租稅協定（國際條約之法規範）之錯誤的解釋與適用。
2. 與租稅協定有關聯之內國法規定錯誤的解釋與適用。
3. 不正確的評價認定事實關係。

在此也可能涉及下列問題（註 2）：

1. 租稅協定並未規範或不完整規範。
2. 締約國稽徵機關對於租稅協定之解釋產生歧義見解（定性衝突）。

其產生歧義解釋之類型有二（註 3）：

- a. 對於租稅協定之規定，因為兩國稽徵機關作不同解釋，而導致適用不同之規定。

例如一方國家之居住者音樂家在另一方國家巡迴演唱，收到錄音報酬，在居住者國家認定屬於第 12 條之權利金，而在另一方國家則認定屬於第 17 條之藝術家活動之報酬（註 4）。

- b. 對於租稅協定之概念，因為適用國內法進行解釋，導致兩國稽徵機關適用不同的租稅協定。

例如股東從公司取得之特別報酬（例如貸款之利息），一方國家當成營業收益處理，另一方國家則當成利息處理。

3. 對於課稅要件前提之各項事實，締約國稽徵機關進行不同的評價。例如對於企業透過他方締約國之常設機構從事營業，一方國家認定其屬於輔助性活動，另一方國家則認定屬於主要業務活動。

4. 締約國稽徵機關對於系爭事實有不同的認知。

為解決上述問題，OECD 租稅協定範本第 25 條規定相互協議程序（Mutual Agreement Procedure，簡稱 MAP）以及仲裁程序：「一、個人認為締約國之一方或雙方之行為，對其發生或將發生課稅不符合本條約規定之結果時，不論各該締約國之法律救濟規定如

何，均得將其案件向其為居住者之國家之主管機關，或在該案件屬於第 24 條第 1 項規定之情形，向自己屬於該國國民之締約國主管機關提出申訴。此項案件申訴應於首次接獲不符合本條約課稅規定之通知起 3 年內為之。

二、主管機關如認為該申訴為有理由，且其本身不能獲致適當之解決時，該主管機關應致力與他方締約國之主管機關協議解決該案件，以期避免違反本條約規定之課稅。已經成立之全部協議，不論 2 個締約國的法令有無任何期間限制，均應加以執行。

三、雙方締約國之主管機關應相互協議致力解決有關本條約之解釋或適用上發生之任何困難或疑義，並得相互協議，以消除本條約未規定之重複課稅問題。

四、雙方締約國之主管機關為達成上【稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 10 頁】述第 2 項及第 3 項規定之協議，得直接（包括透過兩締約國主管機關或其代表入組成之聯合委員會）相互聯繫。

五、依據一方或雙方之締約國措施，而受到不符合本條約規定之課稅時，對於該事件，依據第 1 項規定，向一方締約國主管機關提出申請，主管機關對於該事件，對於他方締約國主管機關提出協商，在 2 年內，兩締約國無法依據第 2 項規定合意解決該事件時，在當事人有要求時，得將該事件所發生全部未解決之事項，交付仲裁。但任何一方締約國之法院或行政審判機關，對於該項未解決之事項，已經作成決定時，不得交付仲裁。因該事件而直接受影響之人，除不能接受實施仲裁決定之合意之情形外，該項決定拘束兩個締約國，不受兩締約國之任何期間限制，均應加以實施。兩締約國主管機關，依據合意決定本向之實施方法（第 5 項於 2008 年新增）。」

台灣與德國締結之租稅協定第 24 條規定之相互協議之程序為例，其規定如下：

「一、任何人如認為一方或雙方領域之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該領域國內法之救濟規定，得向其本人之居住地領域主管機關提出申訴。此項申訴應於首次接獲不符合本協定規定課稅之通知起 3 年內為之。

二、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，應致力與他方領域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，不受各該領域國內法任何期間規定之限制。

三、雙方領域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。

四、雙方領域之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。」

依據 OECD 的統計（註 5），在其會員國中申報 MAP 案件從 2006 年的 1,036 件，每年逐年增加，到 2015 年總計 2,509 件，可見相互協議程序在國際租稅法上越趨重要性。茲摘錄部分國家申報件數如下：

國別	2014 年件數	2015 年件數
荷蘭	87	128
比利時	205	428
盧森堡	116	212
法國	201	173
德國	374	363
英國	117	115
美國	354	289
日本	45	38
韓國	33	42
義大利	89	80
會員國總計	2,259	2,509

本文以下即就上述相互協議規定進行分析探討。

貳、相互協議程序

一、概說：制度機能與意義

為避免國際間重複課稅，以排除國際經濟發展之障礙因素，各國有必要共同調整課稅主權之分配與行使，因此締結在國家間具有拘束力之租稅條約或協定。而為達到租稅協定之目的，兩個締約國應統一的解釋適用租稅協定，以免各自為政，分別作出不同之解釋適用結果，導致無法排除重複課稅之結果。在各國課稅有發生不符合租稅協定之情形，為解決此一問題，乃有相互協議制度產生。此種相互協議，一方面避免國際間之重複課稅，另一方面也在確保各締約國之正確的課稅權（註6）。

租稅協定之相互協議程序，雖然並非國內稅法程序上之正式的權利救濟程序（註7）。但在國租稅政策上，「應在適當而【稅務旬刊第2371期，2017年8月，第11頁】且可能的範圍內，無論何時均應獎勵進行協議；又為排除重複課稅之目的，應獎勵盡全力達成合意。」（註8）

有關相互協議程序之開始，原則上不應透過國內法加以限制，但國內法的限制，也仍可能對於主管機關的合意加以妨礙。納稅者如果在國內被稽徵機關依據移轉訂價稅制調整課稅時，如有不服，得循國內法申請復查、訴願及行政訴訟外，亦得依據租稅協定之規定，申請相互協議。在此原則上准予由納稅人「自由的選擇」採取申請相互協議程

序或是訴訟途徑解決（註9）。

然而由於國內法之行政救濟程序提起期間限制，在相互協議程序尚未達成合意終結之前，為保留行政救濟權利，通常也應提起行政救濟。亦即採取「雙軌並行」方式進行，同時納稅者得申請在相互協議程序終結之前，暫時停止行政救濟程序之審理，以等待相互協議之結果，於達成相互協議之合意時，再行撤回行政救濟之請求（註10）。

二、相互協議程序之適用對象

（一）概說

有關相互協議之對象案例類型，涉及國際稅務爭議，主要是基於國際經濟活動而產生，可以發生在一國政府與跨國納稅人間，也可以發生在兩個主權國家的政府之間。至於純粹國內課稅爭議，則是基於納稅人在本國境內從事的經濟活動而產生的（註11）。國際稅務爭議大別之可以區分為3種類型（註12）：

1. 個別協議條款：受到「不符合租稅條約之課稅」的具體案件情形，接受納稅人之申請，而進行個別的協議。例如有關移轉訂價問題，即屬之。

2. 一般性解決條款：為一般性的解決「有關租稅條約之解釋或適用所產生之困難或疑義」，而進行協議。

3. 立法條款：以「排除租稅協定所未規定情形之重複課稅」為目的所進行之協議。在此大多涉及發生引起重複課稅之措施，包括下列各種類型（註13）：

1. 依據OECD租稅協定範本第7條第2項（註14），歸屬於常設機構之所得問題。

2. 在支付者與受益人之間有特別關係的情形，依據OECD租稅協定範本第9條、第11條第6項或第12條第4項規定，對於利息及權利金超過獨立企業間價格部分，在支付者國家之課稅。

3. 在債務人之居住地國，適用過少資本稅制，以利息作為盈餘分配處理，該項處理屬於依據OECD租稅協定範本第9條或第11條第6項規定之情形。

4. 有關是否為居住者之決定（OECD租稅協定範本第4條第2項）、常設機構存在與否之決定（同協定範本第5條），是否為短期居留者構成免稅之對象之決定（同協定範本第15條第2項）等，因為欠缺納稅人之實際情況之資訊，而錯誤適用租稅條約之情形。

（二）經濟上重複負擔

相互協議程序不僅針對法律上重複課稅，而且也針對經濟上重複負擔的情形，也有其適用。例如在跨國關係企業的交易之情形，有關移轉訂價課稅，一方國家進行交易價格調高，另一方國家對於交易價格如果並未進行對應調整，則勢必構成經濟上重複課稅，而不符合租稅協定之精神，因此得適用相互協商程序。

例如租稅協定範本第9條第2項即規定：「締約國一方之主管機關將業經他方締約國

課稅之他方締約國企業之利潤，列計為該一方締約國企業之利潤而予以課稅，如該兩企業間所訂定之條件與互為獨立企業所訂定者相同，且該項列計之利潤應歸屬於該一方締約國企業之利潤時，該他方締約國之主管機關對該項利潤之課稅，應作適當之調整。在決定此項調整時，應考量本協定之其他規定，如有必要，雙方國家之主管機關應相互磋商。」【稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 12 頁】

倘若租稅協定並未有類似上述規定，締約國雙方也應盡力排除重複課稅，包括採取對應調整措施。在有雙方締約國意見不一致的情形，如因違反第 9 條規定之條件而產生經濟上重複負擔之情形，則得依據納稅人之聲請，開啟相互協議程序，以協商是否應進行對應調整等爭議問題。但如締約國不同意上述處理意見時，則應於國內法規定排除經濟上重複課稅之方法（註 15）。

（三）違反租稅協定規定之課稅

課稅如果違反租稅協定之規定時，即使不符合租稅條約之重複課稅並不存在，也構成相互協議程序之對象。例如，租稅條約賦予他方締約國排他的課稅權之所得，而依據該他方締約國的國內法規定，該項所得依法免稅時，如果一方締約國對於該項所得進行課稅，即得構成相互協議程序之對象。又如一方締約國之國民，在他方締約國成為居住者時，如果在該他方締約國蒙受基於國籍產商課稅上差別待遇，而違反租稅協定範本第 24 條第 1 項規定時，也構成相互協議之對象（註 16）。

德國實務上認為在下列情形可認為不符合租稅協定之課稅（註 17）：

1. 依據租稅協定，在他方國家不予課稅之所得，卻被該國家納入課稅。
2. 在他方國家應予以課稅之所得，並未正確的依據租稅協定之一般規定加以界定者；此亦適用於即使在租稅協定並未有特別規定之情形，而依據德國之條約見解，在國際關係企業，應依據獨立企業常規交易原則，進行交易。
3. 他方締約國之課稅，違反租稅協定之無差別待遇之原則。
4. 在他方國家，依據租稅協定應給予租稅減免，卻以持續侵害租稅協定之權利的方式，遲延給予。
5. 兩國對於所得種類之定性衝突，導致重複課稅，而依其性質，應經由租稅協定予以避免者。

（四）不適合於相互協議之情形

有關涉及憲法、國內法規定或判決之法律問題，並不適合於以相互協議之程序解決。又在相互協議過程中，所發生國內法上之問題，可能足以妨礙主管機關解決納稅者所申請之問題。對於此種國內法上之問題，無法經由兩國間協議解決問題得情形，則應准予主管機關得撤回系爭相互協議之程序。但如果僅是在修法生效之前，暫時的發生困難時，

則應不是終止協議程序，而應是程序中斷（註 18）。

申請相互協議之對象之交易，如可認為被濫用時，有些國家不承認納稅者得申請開始相互協議。在國際租稅協定上，如果並未特別規定不正當利用租稅協定之情形，應如何處理時，則並無一般性的規定以濫用申請相互協議程序為由，而拒絕受理。因此，對於單純因為國內法之租稅規避規定，而被課稅之事實，據以申請相互協議的案件，並無加以拒絕之理由。但對於因為重大違法而被科處罰鍰案件，如不願意納入相互協議之對象時，應將拒絕相互協議之申請的情況，在租稅協定中明確規範（註 19）。

（五）日本相互協議之對象

日本為使租稅協定所規定之相互協議之程序明確化，而訂定有關相互協議程序之事務營運方針（註 20）。依據日本相互協議之營運方針第 3 條備註 1 規定，得申請相互協議之情形，可以例示如下：

1. 內國法人與其國外關係人間之交易，在我國或相對國等受到或可認為將受到移轉訂價課稅為理由，該內國法人請求相互協議之情形。

2. 有關內國法人與其國外關係人間之交易，進行事前確認，該內國法人提出移轉訂價事務營運要領 6-2，或有關連結法人移轉訂債事務營運要領 6-2 所規定之事前確認之申請，同時請求相互協議之情形。

3. 居住者或內國法人，就關於在相對國等有無常設機構，或可歸屬於在相對國等所在之常設機構之所得金額，在相對國【稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 13 頁】等受到或可認為將受到不符合租稅條約規定之課稅為理由，請求相互協議之情形。

4. 內國法人對於有關常設機構歸屬所得之所得的調查等事務營運要領 7-1，或有關連結法人之國外事業所等歸屬所得之連結所得的調查等事務營運要領 5-1 所規定之事前確認，提出申請之同時，請求相互協議之情形。

5. 居住者或內國法人，在相對國等所進行之就源徵收所得稅事宜，以受到或可認為將受到不符合租稅條約規定之課稅為理由，請求相互協議之情形。

6. 非居住者而持有日本國籍者，在相對國等，比該相對國等之國民被課徵或可認為將被課徵較重之課稅或較重之要件為理由，請求相互協議之情形。

7. 居住者，且依據相對國等之法令，亦被認定為該相對國等之居住者，對於在租稅條約之適用上，該人亦被視為居住者之締約國家之決定，請求相互協議之情形。

8. 繼承稅法規定之繼承稅或贈與稅之納稅義務人，依據繼承稅條約實施特例省令第 3 條第 1 項規定，為避免雙重課稅，而請求相互協議之情形。

有關相互協議之申請，基於租稅條約之規定，申請人或其國外關係人就該項申請有關之課稅，不問是否表示不服聲明或提起訴訟，均得提出之（註 21）。

三、相互協議程序之申請要件：不符合租稅協定規定之課稅蓋然性

相互協議程序與國內法上紛爭解決程序不同，不必等待課稅決定後再行事後救濟，如果可認為依據一方或雙方締約國之措施，將受不符合租稅協定之課稅時，即應給予納稅者申請之權利。但納稅者應對於「將受不符合租稅協定之課稅」之事實，加以證明。此種課稅可能性，必須顯示有被課稅之蓋然性（註 22）。

例如締約國一方因為修正稅法規定，將某特定種類之所得納入課稅，而不符合租稅協定之情形。則獲得該類所得之人或即將獲得該類所得之人，即可申請開啟相互協商程序。又如對於自主申報課稅案件，稽徵機關進行調查，其調查申報情況之內容，顯示將受不符合租稅協定之課稅蓋然性。在如依據一方締約國之移轉訂價稅制，納稅者必須依據獨立企業交易原則，將其與國外關係人間之實際交易價格所取得之所得，調整提高所得，進行所得稅申報，而如未提出申請相互協議，則國外關係人在他方締約國可否接受對應的調整，將產生重大疑義的情形（註 23）。

然而在（註 24）實務上，由於在稅務調查階段，是否產生重複課稅之問題，尚未可知悉確認，因此在此調查階段接受申請之國家，幾乎不存在。（待續）

〔註釋〕

註 1：Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015 ,Art. 25,Rz.30; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.658.

註 2：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.324.

註 3：BMF v. 16.04.2010 - IV B 2 - S 1300/09/10003 BStBI 2010 I S. 354, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Tz. 4. 1.
<http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/363660/>.瀏覽日期：2017.5.15

註 4：BMF v. 16.04.2010-IV B 2-S 1300/09/10003 BStBI 2010 IS. 354, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Tz. 4. 1. **【稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 14 頁】**

<http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/363660/>.瀏覽日期：2017.5.15

註 5：Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015,
<http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>.瀏覽日期：2017.6.19.

註 6：大橋時昭，相互協議を巡る諸問題—移転価格課税に係る協議を中心として—，稅大論叢，第 44-46 號，網路版，頁 2 以下。
<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/44/oohashi/ronsou.pdf>.瀏覽日期：2017.5.8

註 7：BFH-Urteil vom 26.5.1982 (I R 16/78) BStBI. 1982 II S. 583.

註 8：川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7，訂版，頁 362。

註 9：川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7 訂版，頁 366。

註 10：税理士法人プライスウォーターハウスクーパス，国際税務ハンドブック，第 2 版，2013 年，頁 391。

註 11：朱炎生，國際稅務爭議的解決，收於廖益新主編，國際稅法學，2008 年，第一版，高等教育出版社，頁 332 以下。

註 12：川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7 訂版，頁 363。

註 13：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 594。

註 14：第 7 條第 2 項：「為本條及第二三條 A、第二三條 B 規定之適用上，在任何締約國內可歸屬於第一項常設機構之利潤，乃是該常設機構預期可獲得之利潤，尤其在該常設機構與該企業之其他部門進行交易之情形，假設該常設機構為一個別的及獨立的企業，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，並考慮由該企業透過其常設機構以及該企業之其他部門所扮演之功能、使用之資產以及承擔之風險，預期可獲得之利潤。」

註 15：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 595。

註 16：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 595。

註 17：BMF. Merkblatt zum internationalen Verständigung und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, 2006.7.13, Tz.2.3.2. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/8MFsSchreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaerrdigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=9 . 瀏覽日期：2017.5.17

註 18：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 600 以下。

註 19：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 600。

註 20：日本國稅廳網站，相互協議の手續について（事務運営指針），<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>. 瀏覽日期：2017.5.8

註 21：日本相互協議之營運方針第 3 條備，註 2 規定。

註 22：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3

版，頁 595。

註 23：川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメントリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 596。

註 24：川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7 訂版，頁 364。【稅務旬刊第 2371 期，2017 年 8 月，第 15 頁】

