

刊登於稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 23-30 頁。

租稅協定之相互協議程序一中

陳清秀

東吳大學法律學系教授

貳、相互協議程序

四、相互協議之申請

（一）納稅人有無公法上請求權？

相互協議應由租稅協定之正當權利人（Abkommensberechtigten）提出申請，亦即由一方締約國之居住者提出申請，而在違反無差別待遇原則之情形，則由一方締約國之國民提出申請。此類適格的申請人，包括自然人、法人、非法人團體等。由於常設機構並非租稅協定意義下之人，因此不得提出申請。在此情形應由常設機構所屬之企業，在其居住地國申請進行相互協議程序，以與常設機構所在地國進行協議（註 25）。

又因為違反租稅協定之課稅而權益受影響之人，例如責任債務人（扣繳義務人等），雖然並非納稅義務人（租稅協定之正當權利人），仍得提出申請（註 26）。

締約國主管機關受理納稅人提出相互協議之申請，是否要與他方締約國進行相互協議，屬於其行政裁量權範圍，其並無義務進入相互協議程序。同理，他方締約國是否願意進行相互協議程序，也屬於其行政裁量權範圍（註 27）。因此，通說認為申請人對於主管機關僅享有「無瑕疵裁量行使之請求權」，而無法律上請求權（註 28）。但亦有不少學說認為租稅協定既然賦予納稅義務人可以申請相互協議，以解決重複課稅等問題，應可承認其法律上請求權（註 29）。尤其基於下列理由應承認其公法上請求權（註 30）：

1. 居住地國對於國民有外交上之保護義務，而使受理申請之主管機關裁量權縮收到零。

2. 基於憲法上量能課稅原則，要求就全球所得課稅時，應避免重複課稅。而請求進行相互協議程序乃是落實量能課稅原則必要手段。此尤其適用於違反租稅協定計畫之重複課稅之情形。

3. 排除重複課稅是各國建立共同市場以排除貿易障礙之基礎。

因此，OECD 發表 BEPS（The Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）第 14 行動方案一更有效解決爭議機制（2016.10）建議各個締約國應保障納稅人在其滿足租稅協定範本第 25 條第 1 項規定相互協議程序之要件時，得進行相互協議程序（註 31）。

德國實務上稽徵機關原則上均准予申請進行相互協議，僅於例外情形，才加以拒絕（註 32）。亦即如果申請人能夠充分的釋明相互協議程序之實體上要件具備時，則開始進行相互協議程序（註 33）。

又依據台灣所得稅法第 80 條第 5 項規定訂定之適用所得稅租稅協定查核準則第 31 條規定相互協議之程序：「中華民國之居住者就他方締約國或雙方締約國之課稅不符合所得稅協定之情形，得依所得稅協定有關相互協議程序之規定，向該管稅捐稽徵機關提出相互協議之請求，受理之稅捐稽徵機關應先審核該申訴事實是否有理、是否有應作為而不作為及是否為我方單獨解決之情形，如有必要，得函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 23 頁】管機關協議解決。」認為「如有必要」，得進行相互協議，似未承認申請協議之公法上請求權。

如果採取裁量決定說，納稅者對於主管機關之駁回申請之裁量決定，如有不服，得依法提起訴願以及行政訴訟。行政法院僅能審查其有無裁量瑕疵（裁量逾越、裁量怠惰、裁量濫用等）（註 34）。在此應考量租稅協定有關相互協議程序之一般性義務，在於保護其課稅主權所及之人。亦即應考量納稅義務人有無免於重複課稅之權利保護必要。因此，在其裁量決定時，應考量是否有與其他國家達成合意之可能性，就系爭問題進行相互協議程序，有無可能損害本國法律秩序？或導致違反租稅協議之納稅義務人之行為，是否構成權利濫用（註 35）？

例如德國聯邦財務法院 1982.5.26 判決認為納稅義務人將其財產標的移轉給在瑞士設立的基地公司（人頭公司），涉及租稅規避之濫用法律形式安排，導致兩國間租稅之重複負擔，故行政機關拒絕啟動相互協議程序以排除重複課稅，並無裁量瑕疵（註 36）。

而在外交上之行為顯示達到無法忍受之程度時，則其裁量縮收到零，納稅義務人享有請求開啟相互協議程序之請求權（註 37）。

對於主管機關拒絕開啟相互協議程序之裁量決定，如有不服時，得提起一般給付訴訟請求應進行相互協議程序（註 38）。

（二）相互協議之中請程序要件

相互協議之申請程序，應具備 2 項要件：其一是申請，原則上應於居住地國提出。其二是申請期間之限制為 3 年。

1. 在居住地國申請

亦即納稅者應向其居住地國之主管機關提出，至於其所爭爭之課稅問題，申請對象之有爭議的課稅處分，是在本國或他方締約國所為，以及是否已經發生重複課稅問題，則非所問（註 39）。亦即其申請並非向違反租稅協定而為行為之國家的主管機關提出（註 40）。如果課稅處分或措施作成之後，納稅者遷移住所到他方締約國時，則應向在作成該項課稅處分之年度當時之居住地國，提出相互協議之申請（註 41）。

上述向居住地國申請原則，亦有下列例外情形：在涉及違反租稅協定有關基於國籍之差別待遇禁止原則，而受到課稅之情形，亦即一方締約國之國民，而屬於在他方締約國之居住者，如果在他方締約國受到第 24 條第 1 項規定之差別措施或課稅時，則可以向自己為國民之國家之主管機關提出申請（註 42）。

為使相互協議程序之進行更為順暢，日本實務上引進「事前協談」制度，在相互協議室進行相互協議申請前之協談，包括透過代理人進行匿名協談。尤其在國外關係人受到所在地國家之稅捐稽徵機關移轉訂價調查時，為使課稅後相互協議可以圓滿進行，通常期盼可以事前協談（註 43）。

2. 申請期間之限制為 3 年

申請相互期間限制於 3 年內提出，自有關不符合租稅協定之課稅處置之最初通知之日起算 3 年（註 44）。此一 3 年期間限制，可認為最低限度之期間，租稅協定得約定延長此一期限。如果國內法上自動的適用相互協議申請、或規定更長之申請期間，或完全不設定期間限制時，則租稅協定亦得不限制申請期間（註 45）。

有關上述最初通知之開始時點，應作有利於納稅者之解釋。亦即雖然不待作成課稅處分，即得提出申請。但有關期間限制，宜從課稅處分之核定通知書或繳納稅捐通知書或其他徵收或核課通知文書送達通知時起，亦即納稅義務人得知悉時起，其事資較為明確，因此應從課稅處分通知之日起，開始起算（註 46）。而在違反租稅協定而為稅額扣繳之情形，則應以納稅義務人知悉其扣繳稅款之義務或執行扣繳稅款之行為時為準（註 47）。至於是否遵守 3 年期間，應以申請書送達居住地國之主管機關為準（註 48）。【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 24 頁】

有關申請書格式，租稅協定並未加以規範，而得由各國主管機關規定適當的程序。除有特別規定外，應得以與國內法上聲明不服之程序相同之方法，提出申請（註 49）。

（三）納稅與申請要件

有些國家要求在申請協議之前，應先繳納全部或部分稅款。其認為以納稅為要件，乃是第 25 條所謂規範之程序上問題，因此，不牴觸該條規定。但多數國家認為第 25 條之適用，不應以納稅為要件。蓋縱然尚未作成課稅處分，亦得提出申請協議，故應不得以納稅作為申請要件（註 50）。

倘若要求在相互協議程序之合意前先行納稅，則在嗣後又應退稅時，如就此期間不加計利息退還時，勢必發生這段期間利息之經濟上負擔，而無法完全排除重複課稅或不符合租稅協定之課稅結果。而且如果兩個締約國對於同一筆所得重複課稅，均要求先行納稅時，則違背租稅協定之本來目的在排除國際間交易與投資障礙，而構成納稅人的金流負擔。又一旦已經納稅，可以預測未來會再退稅之結果，勢必引發一方締約國不願意開始相互協議程序，而可能導致案件拖延解決。因此，如果國內法並未以納稅作為開始

審查之要件時，則也不應作為相互協議之要件。尤其在納稅人於課稅之前，即先行申請相互協議時，則僅能對於已經發生的納稅義務，才能要求先行納稅（註 51）。

在日本，如果被課徵移轉訂價課稅後，提出申請相互協議時，則該申請人得就該更正課稅處分所應繳納之法人稅額及加算稅額，申請暫緩納稅（註 52）。在此應向管轄稽徵機關提出「暫緩納稅申請書」，並應提供與有關暫緩納稅額相當之擔保（註 53）。於此情形，就暫緩納稅期間之延滯稅即可免除（註 54）。

（四）主管機關本於職權提出相互協議之要求

主管機關雖然並未經居住者之申請，認為必要時，仍得本於職權向他方締約國之主管機關提出相互協議之要求。例如（註 55）：

1.對於先前之相互協議之合意，以該申請然等所提出作為合意基礎之資料有虛偽記載等理由，要求他方締約國撤銷該項原先之合意。

2.以在先前所為有關移轉訂價事前確認之相互協議之合意，所設定之重要前提要件，並未滿足實現為理由，要求他方締約國之主管機關再行協議。

3.有關先前所為有關移轉訂價事前確認之相互協議之合意，以有相關法令規定（例如有關移轉訂價規定等）之撤銷事由為理由，而要求他方締約國撤銷原先之合意。

依據台灣所得稅法規定訂定之適用所得稅租稅協定查核準則第 30 條規定：「居住者身分之認定，依所得稅協定須以相互協議方式解決者（註 56），應由稅捐稽徵機關敘明相關事實，函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主管機關協議認定。」是屬於由稽徵機關本於職權提出相互協議之類型。

五、相互協議程序

相互協議程序依據申請而進行。可以區分 3 個階段，第一階段是國內程序，第二階段是國際間程序，第三階段是協議所合意內容之規律之實現（註 57）。

（一）第一階段的國內程序：事先審查及救濟程序

在第一階段，為納稅人與其居住地國或納稅人為國民之國家（申請基於國籍之無差別待遇）間之關係。納稅人向其居住地國主管機關提出申請相互協議程序，並不問納稅人是否已經窮盡國內法的救濟程序。」主管機關受理申請時，應判斷該案件是否符合交付相互協議程序之資格，以及其申請是否正當（是否主張違反租稅協定之課稅以及是否有不得申請進行相互協議程序之情形存在）。如無正當理由，不得拒絕納稅人之申請（註 58）。在日本，有關主管機關是指財政部長或其指名授權之人，【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 25 頁】例如在政部主稅局長以及國稅廳之國稅審議官（註 59）。

在第一階段，受理申請之機關應審查納稅義務人之異議有無理由，可否依據國內法的處理即可加以救濟。只有在其無法依據國內法加以救濟時，才開啟第二階段程序，向

他方締約國之主管機關提出相互協議之要求（註 60）。在此情形，可以分述如下：

1. 主管機關如果認定納稅人之申請為正當（有理由），而其申請之對象所涉及的課稅全部或一部分，起因於納稅人之居住地國之措施時，則主管機關對於納稅人得修正調整其課稅措施或給予救濟，以維持其合法妥當性。在此情形，不待啟動相互協議程序，即得解決問題。但有關租稅協定之解釋，為確認他方締約國之主管機關之見解，亦得進行意見或資訊交換（註 61）。

2. 主管機關如果認定納稅人之申請為正當（有理由），而其申請之對象所涉及的課稅全部或一部分，起因於他方締約國之措施時，則主管機關應有開始第二階段之相互協議程序之義務。例如他方締約國依據移轉訂價稅制而加以更正課稅之情形，即屬之（註 62）。

倘若相互協議程序進行失敗，則在國內法上，德國實務上為避免重複課稅，主管機關可以依據租稅通則第 163 條規定（註 63），採取基於妥當性之「衡平理由」之租稅減免措施（Billigkeitsmaßnahme）（註 64），或者進行仲裁程序，或在定性衝突之情形，儘可能給予稅額扣抵（註 65）。

但如果納稅義務人並未遵守相互協議之程序規定，例如在國內或外國不充分的履行協力義務（例如不協助查明事實關係），或在稅法程序上或其他行政程序上提供不實說明，導致發生重複課稅結果時，則不給予妥當性救濟措施（註 66）。

有關相互協議程序申請所涉及之課稅處置，在協議過程中，如果已經有訴訟最終確定判決時，則主管機關是否應受該項判決之拘束？其接受申請之主管機關所得採取之措施，容有差異。在不受法院判決拘束之國家，主管機關在相互協議時，仍得採取滿足納稅人之請求之解決方案。反之，在應受法院判決拘束之國家，主管機關在相互協議時，已經無法採取國內解決措施，但可以將該案件提交他方締約國主管機關，尋求採取排除重複課稅之措施（註 67）。

（二）第二階段的協議程序：固有的相互協議程序

在第二階段，受理該項申請之國家，支持該項申請，而與他方締約國主管機關進行協議。雖然兩個締約國負有進行協議的義務，以及在相互協議程序中儘量促成合意的義務，但並不負擔達成最終合意以解決紛爭的「強制合意」之義務（註 68）。亦即納稅者並未享有得請求雙方國家達成合意之公法上請求權（註 69）。因此，在 OECD 租稅協定範本第 25 條第 5 項導入「仲裁」規定，以便對於無法達成合意解決之問題，提供達成合意解決問題的機制（註 70）。

兩國間主管機關為達成合意，應參照各該國家之稅法以及租稅條約之規定決定其立場。締約國之稅法以及租稅協定，不僅拘束納稅者，也拘束其主管機關。但如嚴格的適用上述規定，可能妨害雙方達成合意。因此，類似於國際仲裁之情形，主管機關為滿足

納稅人，宜如同國際仲裁程序，導入「衡平」之妥當性（Bilfigkeitserwägung）或者實用性考量觀點，以公平合理解決問題，排除違反租稅協定之課稅，同時為兩個締約國所可以接受及執行的解決方案（註 71）。

此種情形，尤其適用於定性問題，例如通常情形有無常設機構存在之問題、是否為獨立勞動活動之問題，或是涉及租稅協定概念之解釋，例如藝術家之概念等。蓋兩個締約國如果均堅持自己本國國內法的法律見解，將無法達成避免重複課稅之目的，從而不符合租稅協定之本旨，因此必須雙方部分的讓步（放棄）國家的法律【**稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 26 頁**】地位（註 72）。德國實務上即認為德國租稅通則第 175 條 a 規定要求稽徵機關應執行租稅協議之合意，而無庸考量國內法規定以及法院之確定判決（註 73）。

亦即有關相互協議之合意，固然基於租稅法律主義，有關租稅之課徵，應受法定原則之拘束，不得牴觸租稅協定以及國內法律規定（註 74）。但同時也要解決國際間課稅紛爭，因此學者有認為為實施租稅協定，應在國內法上承認讓步和解制度，才不致於使主管機關努力達成相互協議之合意的義務完全落空。例如在課稅或處罰之事實有疑義時，或其應納稅額有疑義時應可承認相互讓步（註 75）。

此外，在相互協議程序過程中，有關相互協議對象之課稅措施在任何一方締約國之法律訴訟繫屬中，此時納稅人也可能請求主管機關在法院判決之前，暫緩作成合意，以等待判決結果。或者在納稅人申請相互協議之年度以外其他年度，就本質上相同的事實問題或法律問題，在法院訴訟中，其裁判也可能影響相互協議，因此，主管機關也可能認為應等待判決結果再行協議（註 76）。

在納稅人以外之第三人對於相互協議程序之相同法律問題，提起訴訟的情形，由於相互協議程序可以避免因為一方或雙方主管機關之措施導致違反租稅協定之課稅，而另一納稅人之案例在進行法律之一般性明確規定之前，不應不當的展延相互協議程序。但如果該項爭議問題之明確化，有助於相互協議程序之標的案例時，則申請人或許可以申請延遲相互協議之合意（註 77）。

又主管機關應儘可能的避免申請相互協議之納稅人產生不利益之情況，在國內法允許的範圍內，就遲延合意之期間，或至少在納稅人所無法控制之期間，可以暫緩納稅（註 78）。同時為儘速解決紛爭，有關相互協議程序，原則上應在兩年內協商完畢（註 79）。

由於納稅人在相互協議程序進行中，該爭議案件可能在國內訴訟繫屬中，或保留訴訟之權利，導致將來協議之合意與法院判決相牴觸或矛盾，而產生不一致的困擾。為避免在相互協議之合意決定與法院判決發生矛盾，因此相互協議之合意的實施，通常必須相互協議之合意能被納稅人所接受，而且納稅人撤回有關相互協議之合意所解決爭議問題之有關法律訴訟（註 80）。

日本實務上對於來自他方締約國主管機關之要求，進行相互協議之情形，如涉及移轉訂價課稅案件或移轉訂債之事前確認之相互協議案件時，則由主管機關先行詢問國內法人是否願意進行相互協議之申請，如果願意申請，再進行後續相互協議事宜，否則，如不願意申請，則通知他方締約國主管機關終止相互協議程序（註 81）。

（三）協議所合意內容之規律之實現

此一階段乃是締約國之稽徵機關應落實執行相互協議之合意內容。其一般處理方式乃是在國內法上經由作成行政處分方式為之（註 82）。有關相互協議合意之執行的法律依據問題，涉及下述兩個層面問題（註 83）：

- 1.對於納稅義務人所享有之租稅協定所規定「租稅減免之請求權」，實際上給予保障。
- 2.一方締約國對於他方締約國請求正確適用租稅協定之請求權（履行條約之請求權）。（待續）

〔註釋〕

註 25：Fiorian Hasse, Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. 【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 27 頁】 AufL, 2012, MA Art 25, Rz.13.

註 26：BMF.Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, 2006.7.13, Tz.2.1.2. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/All-gemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=9. 瀏覽日期：2017.5.17.

註 27：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.325.

註 28：Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Art. 25.Rz.90.

註 29：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.660.

註 30：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.660f.

註 31：OECD (2016), BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms -Peer Review Documents, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf.

註 32：Florian Hasse, Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2012, MA Art 25, Rz.24.

註 33：BMF.Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf

dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.2.4.3.
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Ailgemeine__Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=9.瀏覽日期：2017.5.17

註 34：Florian Hasse,Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2012, MA Art 25tRz.24.

註 35：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009.S.325.

註 36：BFH-Urteil vom 26.5.1982 (I R 16/78) BStBl. 1982 II S. 583.

註 37：Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OECD-Musterabkommen/DBA Österreich-Deutschland, 1. Aufl., 2010, Art. 25, Rz.9a, S.2049.

註 38：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.326.

註 39：OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Art. 25, paragraph 17.

註 40：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.325.

註 41：川田剛/徳永匡子，OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 597。

註 42：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Art. 25, paragraph 18; Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.325；川田剛/徳永匡子，OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 597。

註 43：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 392。

註 44：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也是 3 年。

註 45：德國實務上認為如果租稅協定並未有申請期間之規定時，則申請人得提出申請期間為 4 年，超過 4 年將不同意進行相互協議程序。又如依據他方締約國之法律規定，有關【**稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 28 頁**】相互協議之合意並非毫無期間限制的可加以執行時，則在受理申請階段也應考慮此一問題（BMF, Merkblatt zum internationalen Verstaendigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13 ,Tz.2:2.3f.）

註 46：川田剛/徳永匡子，OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 598。

註 47：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.325.

註 48：參見 BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahrens- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, 2006, 7.13, Tz. 2.2.2.

註 49：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 597。

註 50：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 607。

註 51：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 608。

註 52：日本租稅特別措置法第 66 條之 4 之 2 第 1 項，相互協議通達第 7 點。

註 53：日本相互協議通達第 7 點第 2 項、第 4 項。

註 54：日本租稅特別措置法第 66 條之 4 之 2 第 7 項，相互協議通達第 7 點第 13 項。

註 55：參照日本「相互協議の手續について」（事務運営指針）第 31 條。

註 56：例如台灣與法國締結之租稅協定第 4 條第 3 項第 3 款規定：「個人依第 1 項規定，如同為雙方領域之居住者，其身分決定如下：……（三）如於雙方領域內均有或均無經常居所，雙方領域之主管機關應相互協議解決之。」以及同條第 4 項規定：「個人以外之人依第 1 項規定，如同為雙方領域之居住者，雙方領域主管機關應考量其實際管理處所、設立登記或成立地及其他任何相關因素，透過相互協議，致力決定依本協議目的該人應視為何領域之居住者。如雙方未能達成協議，除雙方領域主管機關同意之範圍及方式外，該人不得享有本協議所規定之任何減稅或免稅利益。」

註 57：Mossner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, S. 611.

註 58：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 602。

註 59：川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7 訂版，頁 363。

註 60：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 325.

註 61：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 602。

註 62：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 603。

註 63：德國租稅通則第 163 條規定有關租稅之徵收，在個別案件中，顯失公平時，稽徵機關得全部或部分減少租稅之核定或對於提高：課稅之個別的課稅基礎不予以考慮。

註 64：BMF.Merkblatt zum internatio-nalen Verständigungs- und Schiedsver- fahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.8.2. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Ailgemeine__Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=9.瀏覽日期：2017.5.17

註 65：Schaurrtburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011,S.659; Vogel/ Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015 ,Art. 25.Rz.136.

註 66：BMF.Merkblatt zum internatio-**【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 29 頁】** nalen Verständigungs- und Schiedsver- fahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.2.4.3. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Ailgemeine__Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=9.瀏覽日期：2017.5.17

註 67：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 603。

註 68：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 355。

註 69：Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Art. 25, Rz.89.

註 70：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 603。

註 71：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version), OECD Publishing, Paris.Art.25,paragraph 48; OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version), OECD Publishing, Paris.Art.25,paragraph 48；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 603。

註 72：Fiorian Hasse, Aussensteuergesetz/ Doppelbesteuerungsabkommen,2. Aufl., 2012, MA Art 25,Rz.30.

註 73：BMF zu VerstV Tz.4.1.

註 74：Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Art. 25, Rz.73.

註 75：學者有認為美國法上實務見解即採此看法，參見本庄資/田井良夫/關口博久，國際租稅法—概論，平成 28 年，初版，頁 367。

註 76：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 606。

註 77：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 606。

註 78：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 607。

註 79：參見 OECD 發表 BEPS（The Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）第 14 行動方案—更有效解決爭議機制，2016.10

註 80：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version), OECD Publishing, Paris, Art.25, paragraph 45；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 607。

註 81：同事務營運指針第 23-25 條。

註 82：Mössner u.a., Steuerrecht in-ternational tatiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, S.611.

註 83：Mössner u.a., Steuerrecht in-ternational tatiger Unternehmen, 3. Aufl., 2005, S.612.

【稅務旬刊第 2372 期，2017 年 8 月，第 30 頁】