

刊登於稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 19-26 頁。

租稅協定之相互協議程序一下

陳清秀

東吳大學法律學系教授

貳、相互協議程序

六、相互協議之合意

（一）進行合意之正當法律程序

相互協議程序不適用正規法律程序之原則及保障。相互協議程序乃是兩個締約國雙邊的爭議解決手段，要求正確適用租稅協定，並要求正確探知事實關係以及法律適用（註 84）。

在相互協議程序上，參與程序之締約國（由其主管機關代表），為程序之當事人。至於納稅義務人（申請人）並非相互協議程序之當事人，因此並未享有當事人權利（keine Parteirechte），無法參加相互協議程序，因此，無法直接影響相互協議程序之進行以及合意之內容。且納稅義務人在法律上並無聽審請求權，亦不能向主管機關申請閱覽相互協議之卷宗（註 85）。但在德國實踐上，主管機關在相互協議程序上以及預先移轉訂價協議之程序上，仍然非正式的、廣泛的給予納稅義務人聽審與參與權利（註 86），亦即保障租稅協定之權利人（納稅人）在相互協議程序中

1.得提出各項申請。

2.得委任全權代理人。

3.得對於事實及法律問題陳述意見之機會，同時主管機關主辦單位應適時告知納稅人協商狀態及進度情形（註 87）。

4.且在執行協議之合意方案據以作成行政處分之前，主管機關必須先確認申請人同意該合意方案、解決已經繫屬中權利救濟程序以及在正確執行合意結果而作成課稅處分後，拋棄後續之權利救濟（註 88）。

日本實務上亦規定納稅者對於相互協議之進行，雖然不能親自參加，但主管機關得依納稅人之申請或認為必要時，得在不妨礙相互協議之實施的範圍內，向申請人說明相互協議之進展情況（註 89）。

又在相互協議程序上，納稅者依其情形，在其課稅事實涉及境外事件經過時，應負擔較高的「協力義務」，提出有關證明文件資料（註 90）。雖然主管機關於必要時，亦得

依職權調查事實關係（註 91）。又主管機關亦得要求申請人提出有關為實施相互協議所必要之資料（註 92）。其提出之資料中有外國語文者，於必要時，亦得要求翻譯成本國文字（註 93）。主管機關並得要求申請人就所提出之資料加以說明（註 94）。

日本實務上作法，在主管機關可認為將達成兩國主管機關之合意之前，應先將合意方案之內容，通知申請人，並使申請人確認是否同意該項合意內容。在主管機關確認申請人同意該合議內容後，即與相對國之主管機關達成合意（註 95）。倘若納稅人不同意時，則主管機關即不與相對國之主管機關達成合意。在達成合意後，應對於申請人以「有關相互協議合意（通知）」正式通知合議日期以及合意之內容，並副知主管稽徵機關（註 96）。

（二）合意之法律上拘束力

協議之合意一般應以書面為之（例如相互換文），在通常情形，協議之合意會保留申請人對於合意方案表示同意，以及繫屬中之權利救濟程序已經解決（註 97）。【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 19 頁】

有關相互協議之合意，是兩個締約國關於課稅權之行使的合意，僅拘束締約國，並不能直接對於納稅義務人發生效力（註 98）。亦即締約國彼此負擔義務在內國法的範圍內貫徹該項合意（註 99）。亦即該項合意在稽徵機關內部具有拘束力。故在相互協議程序達成合意之後，上級稽徵機關應指示所屬稽徵機關應基於租稅協定以及相關法令規定，按照相互協議之合意內容進行稅務處理（註 100）。

但相互協議之合意，對於申請人（納稅義務人）除國內法有特別規定外，原則上並不拘束納稅義務人，對於申請人並無法律上拘束力。申請人可以自由決定是否同意接受該項合意，如果不願意接受時，對於稅捐稽徵機關之課稅處分如有不服，仍可向法院提起訴訟，因此該項合意對於國內法院裁判亦無拘束力（註 101）。

有關相互協議程序之費用，由締約國自行負擔。租稅協定之權利人（Abkommensberechtigten）所支出之費用，並未被償還（註 102）。在涉及預先移轉訂價協議問題而申請相互協議程序，其費用負擔問題，各個締約國規定不一，有些國家例如美國、加拿大及德國（註 103）徵收費用，但有些國家例如法國、奧地利等則並未規定徵收費用（註 104）。

（三）基於合意之課稅處分之更正

在有相互協議之合意，而在移轉訂價同意「對應的調整」時，即可採取防止重複課稅之調整措施。如果兩國間並未締結租稅協定時，則在發生移轉訂價課稅問題上，即無法透過租稅協定之相互協議程序進行合意，從而無法採取對應的調整。

1. 日本立法例

為落實租稅協定之實施所進行之對應調整，日本租稅條約實施特例法第 7 條特別規

定：「財政部長與我國以外之締約國有權機關之間作成依據租稅條約之合意時，……得基於更正請求，進行課稅處分之更正。」（註 105）

在此基於相互協議之合意，而必須正原先課稅處分時，日本國稅通則法特別規定應於合意後 2 個月內申請更正，由稽徵機關按照相互協議之合意內容為計算基礎，進行更正所得額及應納稅額，其更正雖然超過法定核課期間，亦得更正（註 106）。

（1）有關國內移轉價格課稅問題成立合意之情形

在稽徵機關更正調整處分所認定之獨立企業間價格，與相互協議之合意所認定之獨立企業間價格有差異的情形，稽徵機關不待申請人之申請，應依據職權進行減額更正處分。在此情形，申請人得選擇將合意的國外移轉所得之全部或一部分，自國外關係人受領返還。在選擇返還之情形，應向稽徵機關提出報備書，其接受返還之金額，不算入收益金額（註 107）。

（2）有關相對國移轉價格課稅問題成立合意

申請人為接受對應的調整，應進行更正課稅之請求。又在此情形，依據申請人之選擇，因更正請求所減少之金額之全部或一部分，得在合理期間內返還國外關係人。在選擇返還之情形，應向稽徵機關提出「有關對應調整之返還之報備書」，其所返還之金額，無庸納入成本費用金額（註 108）。

2. 德國立法例

德國為執行相互協議之合意，於德國租稅通則第 175 條 a 特別規定：「依據第 2 條所稱之條約，要求作成、撤銷或變更課稅處分，以執行協議之合意或國際租稅仲裁決定者，應作成、撤銷或變更課稅處分。相互協議之合意或仲裁決定生效後，屆滿 1 年以前，核定期間不屆滿。」亦即在課稅處分確定之後，或在核課時效完成後，如果基於兩國間之租稅協定所為相互協議之合意，或仲裁組織之仲裁決定，要求變更課稅處分時，即仍得變更核定之稅捐。其中核課期間因為上述第 2 項規定而展延（不屆滿），亦即為核課期間時效不完成之特別規定（註 109）。如果通常的核課【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 20 頁】期間屆滿，而相互協議程序已經開始進行時，則稅捐債權又回復存在。亦即如果仍有可能進行相互協議程序，則核課期間屆滿附條件解除。倘若不如此解釋，則法律想要將國際法上具有拘束力的協議，落實在國內法秩序中的目標，勢必無法確保（註 110）。

（四）對於合意之救濟管道

由於相互協議並非權利救濟制度，而是國家間有關課稅權之調整之紛爭、對立的解決手段（外交交涉），因此，縱然其合意之執行，可能限制納稅者之權利，原則上應認為不得聲明不服。但亦有認為雙方締約國之主管機關一方面進行事實認定以及法令解釋、適用，並因此發生當初課稅符合租稅條約之規定的效果，而有該當於行政處分之可能，

因此不排除行政救濟可能性（註 111）。

（五）相互協議之合意之實施

在相互協議程序，已經成立之全部協議，稅務機關應盡力執行，避免遲延執行或導致相互協議淪為無用。就其協議，不論 2 個締約國的法令有無任何期間限制，均應加以執行。但依其情形，乃屬不可能做到時，則應可採取下列因應方案（註 112）：

1.如果締約國之憲法或其他法律上之理由，相互協議之合意，超過期間限制而無法實施時，則應將符合國內法之期間限制，納入合意內容。或者 2.如果考量到本國的期間限制，就無法實施合意時，則此種相互協議自始不應開始。

又法院的確定判決，也可能影響合意的執行。在此情形，兩個締約國應可合意排除此項障礙之規定，以德國立法例而言，學說上有認為依據租稅協定，稽徵機關既然有排除違反租稅協定之課稅之義務，則縱然判決確定，仍應執行相互協議之合意（註 113）。另有認為依據德國財務法院法第 110 條第 2 項規定，只有在不牴觸確定判決之既判力範圍內，才能執行相互協議之合意而變更課稅處（註 114）。例如協議之爭議標的不屬於財稅法院訴訟標的之情形，或者有發現新事實或新的證據方法的情形，即得以相互協議之合意另為不同之處置。不過，採取後說者亦認為相互協議程序雖然並非突破既判力之法律上理由，但相互協議之合意既然與確定判決為相異之規律，則為落實量能課稅原則，避免重複課稅等爭議，依據德國租稅通則第 163 條及第 227 條規定，基於「個案妥當性」之理由，應得依據該合意變更原課稅處分（所謂「妥當性處置」，Billigkeitsmaßnahme）（註 115）。另外，考量避免既判力拘束力之困擾問題，稽徵機關為落實執行相互協議之合意，一般也會徵得納稅者同意該項合意再據以執行，或者促使納稅義務人全部或部分撤回或捨棄行政救濟途徑，再據以執行該項合意（註 116）。

締約國以國內法規定作為理由，而不實施相互協議協議程序上所成立的合意內容，並無正當性。締約國應負擔實施上述合意之義務。締約國對於合意之執行有障礙存在時，應將其因應方案納入合意條件中。兩個締約國在達成合意之後，其有必要配合租稅協定修正國內法時，在必要之範圍內，也有修正合意之必要。在此情形，納稅人並無必要提出新的申請，而應認為原先之申請依然有效（註 117）。

七、相互協議之終止與撤回

參考日本實務上作法，在下列情形，主管機關得通知相對國等之主管機關要求終止相互協議（註 118）：

1.相互協議開始後，有關相互協議申請之事項，已經確認不屬於租稅協定所規定之相互協議對象。

2.相互協議之申請，涉及移轉訂價之事前確認，而申請人已經撤回該項事前確認之申請。

- 3.相互協議申請書或其附件資料或其他資料有虛偽記載等
- 4.有關相互協議所必要之資料之提出，無法獲得申請人之協力。
- 5.基於我國或相對國等在課稅後已經【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 21 頁】過相當期間等之理由，不能收集相互協議所必要之資料。
- 6.申請人不同意主管機關間之合意方案。
- 7.其他可認為縱然繼續相互協議，亦不能達成適當的解決之情形。

有關相互協議終止之建議，經相對國之主管機關同意後，或對於相對國等之主管機關提議終止相互協議加以同意後，其相互協議終止。主管機關並應將其終止意旨通知申請人（註 119）。

申請人在主管機關通知相互協議終止之前，得撤回相互協議之申請（註 120）。

參、協商程序

一、具體協商程序：有關租稅條約之解釋或適用上發生之任何困難或疑義

雙方締約國之主管機關並得經由相互協商，以排除有關本條約之解釋或適用上發生之任何困難或疑義（具體的協商程序）（Konsultationsverfahren）。其主管機關亦得進行一般性的協商，對於租稅條約所未規定之案件類型，協商如何可以避免重複課稅（抽象的協商程序）（OECD 租稅協定範本第 25 條第 3 項）。在此並非針對具體個案的法律問題，而是在追求公平的解釋適用租稅協定為目標，以達成兩國之國際稅法秩序之「規範統合」（Regefungs-homogenität）因此其諮詢範圍，不僅就事實及法律問題（例如雙邊的界定所得），也就稽徵技術上問題，進行協商（註 121）。

例如下列情形，均屬之：1.有關租稅協定用語之概念含義不完整或不明確，而須予以補充或澄清，以防止解釋適用上之困難之情形。2.締約國一方之法律變更，在不損及租稅協定之重大內容之下，為排除新稅法體系所產生租稅協定之解釋或適用上發生之困難。3.為決定是否以及如果可以，在何種要件下，在借款人之國家，可以按照其國內法之過少資本稅制，將所支付之利息，認定為盈餘分配處理，而出借款者之居住地國家可以就該項盈餘分配避免重複課稅（註 122）。

為解決一般性的解釋適用租稅協定之疑難問題，而達成之合意，只要主管機關並未變更或撤銷該合意之範圍內，具有拘束行政機關之效力（註 123）。此種兩個締約國所作成之協議，尤其是租稅協定之解釋合意，就其法律性質，應屬於「單純的行政協定」，但對於納稅者以及法院均無拘束力（註 124）。

上述協商之主管機關，在租稅協定上一般是指財政部長或其指定授權之代表人，得相互協商解決所有租稅協定在解釋上之疑難問題。然而仍應注意者，依據締約國之國內法，不僅是租稅協定之主管機關，而是其他機關（例如外交部或法院）也有權解釋國際

條約或協定，甚至有時此一其他機關享有排他的條約解釋權（註 125）。

二、抽象的協商程序：租稅協定之漏洞補充，以排除重複課稅

租稅協定範本第 25 條第 3 項第 2 句規定最後以補充租稅協定作為其標的。由於其為避免重複課稅而進行相互協商程序之案件類型，並非租稅協定所明文規定之對象，而必須擴張各該租稅協定之適用範圍，因此有認為仍應經過國際條約之國內法核准程序（註 126）。

有關租稅協定所未規定而涉及重複課稅應予排除之問題，得納入相互協議之對象，例如第三國（C 國）之居住者某丙，分別在兩個締約國（A 國及 B 國）各有常設機構（甲及乙），在甲乙常設機構間之盈餘分配，即產生重複課稅之問題。由於甲及乙常設機構並非 A 國及 B 國之境內居住者，因此其重複課稅問題，無法透過租稅協定範本第 25 條第 1 項及第 2 項規定申請相互協議加以排除。但考量租稅協定之目的，原本即在排除重複課稅問題，因此，上述常設機構之所得歸屬問題，仍有必要經由兩國之主管機關相互協議，以排除重【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 22 頁】複課稅（註 127）。

就租稅協定之「規範漏洞補充」問題，在租稅協定並未明文規定或至少是以可認知的方式在租稅協定中加以處理時，則有些國家之國內法並不允許此種漏洞補充。從而雙方締約國或許可再以議定書方式，填補租稅協定之規範漏洞。然而在多數情形，從租稅協定規定本身，依據一般可接受之解釋原則，應可解釋為具有充分的合法性基礎，在涉及第三國之企業所屬兩個常設機構間之重複課稅問題，可依據租稅協定範本第 25 條第 3 項規定之相互協議程序加以處理（註 128）。

肆、仲裁程序

在相互協議不成時，則可考慮進入國際租稅仲裁程序（註 129）。例如在有關移轉訂價課稅之相互協議，於開始協議後經過一定期間，兩國主管機關仍無法達成協議解決時，則相互協議之申請人得基於租稅條約之規定，申請仲裁。在仲裁開始後，由獨立之仲裁人所構成之仲裁委員會進行決定，再依據該仲裁決定進行相互協議，以解決移轉訂價課稅案件（註 130）。

主管機關間未達成合意而仍「未解決的問題」，以往認為可以徵詢第三方（包括 OECD 租稅委員會）意見或仲裁（歐洲共同體間之多國間仲裁公約或兩國間租稅條約所採用）加以解決。其後在 2008 年時，OECD 租稅協定範本修正增列第 25 條第 5 項規定納稅人得申請仲裁：「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，依據第一項規定，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，依據合意決定本項之實施方法（第 5 項於 2008 年新增）。」

伍、結語

有關租稅協定之相互協議程序，應如何落實執行，允宜在國內法中明文規定以下幾點：

其一是參考德國租稅通則第 175 條 a 特別規定：「依據第 2 條所稱之條約 1 要求作成、撤銷或變更課稅處分，以執行協議之合意或國際租稅仲裁決定者，應作成、撤銷或變更課稅處分。相互協議之合意或仲裁決定生效後，屆滿 1 年以前 1 核定期間不屆滿。」明定：「依據稅捐稽徵法規定所訂定之租稅條約、協定或協議，進行相互協議之合意，要求作成、撤銷或變更課稅處分，以執行協議之合意或國際租稅仲裁決定者，應作成、撤銷或變更課稅處分。相互協議之合意或仲裁決定生效後，屆滿 1 年以前 1 稅捐稽徵法所定之核課期間不完成。」

其二是參考德國「在所得及財產之課稅領域上，關於國際間相互協議及仲裁程序之手冊」（Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen）以及日本「有關相互協議程序之作業規定（事務營運指針）」（相互協議の手續について（事務營運指針）），由財政部訂定「租稅協定相互協議程序之作業要點」（MAP guidance），以為徵納雙方遵循之依據。有關作業規定應准予納稅人儘可能可以透過相互協議程序解決租稅協定之課稅爭議，並包括雙邊的事前的移轉訂價協議（bilateral APA）之作業準則、多邊相互協議程序之準則、【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 23 頁】相互協議程序與國內法權利救濟程序（訴願及行政訴訟）之關係、比照國內權利救濟程序進行之暫時權利保護，在相互協議程序進行中提供暫緩徵收稅捐之適當措施（註 131）。

其三是應保障申請人在相互協議程序中得提出各項申請，得委任全權代理人，得對於事實及法律問題陳述意見之機會，同時主管機關主辦單位應適時告知納稅人協商狀態及進度情形。對於協商結論也應事先徵求納稅者之同意（參考德國及日本實務作法）。

〔註釋〕

註 84：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.655,

註 85：Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OEGD-Musterabkommen/DBA Österreich-Deutschland, 1. Aufl., 2010, Art. 25, Rz.9, S.2048.

註 86：Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OECD-Musterab-kommen/DBA Österreich-Deutschland, 1. Aufl.,2010,Art. 25,Rz.9a,S.2048f.;Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009,S.326.

註 87：BMF.Merkblatt zum internatio-nalen Verständigungs- und Schiedsver- fahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.3.3.1.

註 88：BMF.Merkblatt zum internatio-nalen Verständigungs- und Schiedsver- fahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.4.2.

註 89：日本國稅廳網站，相互協議の手續について（事務運営指針）第 15 條，<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>. 瀏 覽 日 期：2017.5.8.

註 90：德國租稅通則第 90 條第 2 項。

註 91：Florian Hasse, Aussensteuergesetz/Doppeibesteuerrungsabkommen, 2. Aufl., 2012, MA Art 25, Rz.24.

註 92：同事務營運指針第 9 條。

註 93：同事務營運指針第 10 條。

註 94：同事務營運指針第 11 條。

註 95：同事務營運指針第 16 條。

註 96：同事務營運指針第 17 條。

註 97：BMF.Merkblatt zum internatio-nalen Verständigungs- und Schiedsver- fahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ,2006.7.13, Tz.3.4.

註 98：陳敏譯著，德國租稅通則，102 年，第 1 版，頁 338。

註 99：Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S.326.

註 100：參見日本「相互協議の手續について（事務運営指針）」第 28 條。

註 101：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，税大論叢，第 44-46 號，網路版，頁 55 以下。
<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/44/oohashi/ronsou.pdf>.瀏覽日期：2017.5.8

註 102：Florian Hasse,Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkom-men,2.Aufl.,2012, MA Art 25,Rz.36.

註 103：德國租稅通則第 178a 條第 2 項。

註 104：Florian Hasse, Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkom- men,2.Aufl., 2012, MA Art 25,Rz.70.

註 105：川田剛，國際課税の基礎知識，【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 24

頁】2006年7訂版，頁367以下。

註106：日本國稅通則法第23條第1項、第2項以及第71條第1項。

註107：日本租稅特別措置法第66條之4第9項第2款。稅理士法人プライスウォーターハウスクーパス・國際稅務ハンドブック，第2版，2013年，頁395。

註108：稅理士法人プライスウォーターハウスクーパス・國際稅務ハンドブック，第2版，2013年，頁396。

註109：陳敏譯著，德國租稅通則，102年，第1版，頁338。

註110：Klein, AO, 11. Aufl., 2012, §175a Rz.2.

註111：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85以下。
<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/44/oohashi/ronsou.pdf>。瀏覽日期：2017.5.8.

註112：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604。

註113：Florian Hasse. Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2012, MA Art 25, Rz.30.

註114：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.662.

註115：Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl, 2015, Art. 25, Rz.133.

註116：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.662；Florian Hasse, Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2012, MA Art 25, Rz.30.

註117：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601。

註118：參見日本「相互協議の手續について（事務運営指針）」第18條。

註119：參見日本「相互協議の手續について（事務運営指針）」第18條第2項。

註120：參見日本「相互協議の手續について（事務運営指針）」第19條。

註121：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.665.

註122：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Art.25, paragraph52.

註123：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Art. 25, paragraph54.

註124：Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S.665.

註125：OECD(2015), Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), OECD Publishing, Paris, Art.25, paragraph53.

註 126：BFH-Urteil vom 1.2.1989(I R 74/86) BStBl. 1990 II S. 4; Was-sermeyer/Lang/Schuch,Doppelbesteuer-ung-OECD-Musterabkommen/DBA Os-terreich-Deutschland,1.Aufl.,2010,Art. 25,Rz,61,S.2055.

註 127：川田剛/徳永匡子，OECD モデル租稅條約コメンタリー逐条解説，2014 年 3 版，頁 611 以下。

註 128：OECD(2015)，Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)，OECD Publishing, Paris,Art.25,paragraph 55.

註 129：有關國際租稅仲裁程序，參見歐盟仲裁公約（CONVENTION on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises(90/463/EEC)）。
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>.瀏覽日期：2017.6.8

註 130：稅理士法人プライスウォーター【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 25 頁】ハウスクーパス・国際稅務ハンドブック，第 2 版，2013 年，頁 395。

註 131：參見 OECD 發表 BEPS 第 14 行動方案—更有效解決爭議機制，2016.10 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-dis-pute-resolution-mechanisms-peer-re-view-documents.pdf. 【稅務旬刊第 2373 期，2017 年 8 月，第 26 頁】