

國際稅法上租稅仲裁程序概說

陳清秀（東吳大學法律學系教授）

摘要

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，OECD）租稅協定範本在 2008 年修正增列第 25 條第 5 項規定租稅協定在解釋適用上發生爭議，經納稅人申請兩個締約國相互協議以解決爭議，但於 2 年內仍無法達成協議時，得申請國際租稅仲裁，以解決課稅爭議，避免重複課稅。

近年來，國際稅法上，各國逐漸在租稅條約或協定上承認導入國際租稅仲裁制度，然因涉及國家課稅主權，因此，傾向於保守漸進方式，有條件承認仲裁，亦即對於得仲裁之爭議項目，劃定其界限。有關仲裁人之委任，也應慎選人選。或者採取柔性諮詢委員會之作法，以供雙方國家協商之參考。[~34]

為改善國際間投資經貿活動之租稅法制環境，以避免國際間重複課稅，提升國際競爭力，我國也可以參考世界潮流與各國作法，以持續漸進方式，導入國際租稅仲裁制度。

關鍵詞：國際租稅、國際稅法、租稅條約、租稅協定、相互協議、仲裁、租稅仲裁

壹、概說

在有關涉及締約國不符合租稅協定課稅爭議，而申請開始相互協議程序後，倘若開始協議後，經過一定期間，兩國主管機關仍無法達成協議合意時，為能有效解決課稅爭議，以排除對於納稅人之重複課稅問題，促進跨越國境的經濟貿易活動發展，必須引進類似仲裁或強制仲裁之強制解決爭議手段，才能解決紛爭。

亦即在主管機關間未達成合意，而仍有「未解決的問題」時，以往認為可以徵詢公正的第三方（包括 OECD 租稅委員會）意見或公正的仲裁人進行裁決（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。

然而引進仲裁制度，固然可以有效迅速解決爭議，卻因為相關爭議的最後處理意見，由獨立第三方決定，而可能削弱締約國家之課稅主權行使，因此，租稅仲裁制度之運作，仍應有許多配套措施，加以適當限制，以兼顧國家課稅主權之行使。

貳、OECD 租稅協定範本規定國際租稅仲裁機制

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，在當事人要求下，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）。」

依據此規定，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[~35]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等爭議案件¹。

一、租稅仲裁之特色、性質及目的

（一）特色

OECD租稅協定範本第25條第5項規定仲裁程序之特色，可以歸納如下²：

其一是裁決問題的局部性，其爭議僅限於由納稅人提起之間接性爭議，未能透過相互協議程序解決之爭議，而不包括有關租稅協定之解釋適用過程的直接性爭議。

其二是仲裁程序的補充性，仲裁程序開始後，在仲裁決定作成之前，兩締約國主管機關仍可相互協商，以解決爭議。

其三仲裁程序強制性，對於相互協議程序未能解決之問題，納稅人有權請求仲裁。

其四仲裁與國內救濟程序之選擇性，如果納稅人已經選擇提出國內法的權利救濟程序，並且已經作出判決時，則不得將該項爭議問題提交仲裁。

其五仲裁決定的拘束性：仲裁決定以締約國雙方主管機關的相互協議形式執行，因此，仲裁決定對於雙方主管機關具有拘束力。

其六納稅人在仲裁程序之參與的有限性，提請仲裁之納稅人並非仲裁程序之當事人，其參與仲裁程序之權利較無保障。

（二）性質及目的

OECD租稅協定範本第25條第5項規定仲裁之目的，在於借助仲裁，以成立合意，此一仲裁程序無庸經主管機關之事前承認。仲裁程序並非為解決租稅協定適用

1 プライスウォーターハウスクーパース編（2013），《國際稅務ハンドブック》，2版，頁395。
2 朱炎生（2017），〈跨境稅收爭議解決機制的發展及其啟示〉，發表於（2017/6/16）東吳大學法學院財稅法中心舉辦「第三屆財稅法論壇國際稅法研討會」，臺北，頁14。

上之問題，所採取之替代手段或追加手段，而是作為相互協議程序之「補充」。如果主管機關可以達成合意解決問題，則相互協議之申請人並無選擇仲裁之餘地。在此仲裁程序乃是「相互協議之程序的一部份」，在案件無法經由締約國主管機關間達成合意解決之特定問題，雖然交付仲裁，但為解決案件本身，仍持續進行相互協議程序，以達成兩國間之合意。因此，與一般商務仲裁方式有別³。

有些締約國受限於本國國內法，而不承認仲裁。因此，必須租稅協定有特別仲裁規定，才能執行租稅仲裁。又雖然租稅協定並未有仲裁條款，而嗣後期望一般性的適用仲裁或對於特定案件適用仲裁程序時，則可以進行兩國間之合意，使其與兩國之租稅協定結合，依據[~36]此一合意，兩國主管機關即應受該合意規定之程序所拘束，同時該合意構成相互協議程序之一部分。

仲裁程序作為相互協議程序之一環，有租稅協定規定如果兩締約國不能協商解決爭議時，締約國一方有提交仲裁之權利，採取「強制性約定仲裁」機制，使跨境課稅爭議盡可能的及時有效最終解決。

例如美德租稅條約⁴第 25 條第 5 項規定在相互協議程序中，兩國主管機關雖經努力而仍無法在兩年內就該案件達成合意時，在該條約規定之要件下，該案件應以該條約所規定之仲裁方式解決。採取強制仲裁方式。其前提包括：

- 1.該案件在涉案年度至少在一方締約國完成納稅申報，
- 2.屬於租稅條約規定之適用爭議，而可以仲裁解決，而主管機關間並未有特別約定不適合仲裁者；或屬於租稅條約所未規定仲裁之特殊案件，而主管機關間同意適合以仲裁方式解決者，
- 3.涉及利害關係之納稅人及其授權代表人或代理人，在開始仲裁之前，應同意：

3 川田剛、德永匡子(2015)，《2014 OECDモデル租稅條約コメンタリー逐条解説》，3版，頁614。

4 德國財政部於(2008/6/4)公佈美德租稅條約(2008)，Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes，其德文版及英文版之條約內容，參見Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2)。

在仲裁過程中取得自締約國或仲裁委員會之資訊，除提供仲裁決定外，不得向第三人洩漏。

由於仲裁程序之「補充性」，在仲裁程序進行中，兩個締約國主管機關仍可續行協商，以取代仲裁。納稅人也可以隨時撤回相互協議程序以終止仲裁⁵。以美國與德國所締結之租稅條約為例，其有關執行租稅條約之議定書（Protokoll）第 22 條第 c 項規定：「縱然啟動仲裁程序，主管機關仍得達成相互協議之合意，以解決爭議，而終止仲[~37]裁程序。同樣的，涉案之當事人亦得於任何時間向主管機關撤回實施相互協議程序之申請，並因此終止仲裁程序。」⁶

二、租稅仲裁之適用範圍

仲裁適用範圍，在租稅協定中，可以約定僅限於事實關係有爭執之案件，例如移轉訂價之決定、或是常設機構存在與否之事實問題，才利用仲裁解決⁷。就不符合租稅協定之課稅案件申請相互協議，納稅人得就全部案件中未解決之問題請求仲裁。

倘若該爭議標的已經法院確定判決決定，則有些國家認為應受法院確定判決之拘束，故不適合於再進行仲裁⁸。但德國實務上財政部則認為此一限制不適用於德國，因為依據德國租稅通則第 175a 條規定，課稅處分之合法性縱然已經財務法院判決確定維持在案，仍然可以基於仲裁程序之決定加以變更（德國財務法院法第 110

5 朱炎生（2017），〈跨境稅收爭議解決機制的發展及其啟示〉，發表於「第三屆財稅法論壇國際稅法研討會」，臺北，頁11。

6 有關美德執行租稅條約之議定書（2017），參見 Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DBABekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2)。

7 Organisation for Economic Co-operation and Development (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014* (Full Version), Art. 25, paragraph 66.

8 Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)，前揭註7，Art. 25，paragraph 69。德國學說亦有支持此說者，認為相互協議程序不得違反法院確定判決之既判力（Harald Schaumburg (2011), *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht -- Doppelbesteuerungsrecht*, 3. Aufl., S. 667)。

條第 2 項)⁹。至於包括罰則等重大法律違反之案件，如果不可能進行相互協議程序時，則也不適用仲裁條款¹⁰。

由於租稅仲裁涉及國家課稅主權，因此其適用範圍有其限制。以美德間之租稅條約為例，其有關執行租稅條約之議定書第 22 條規定約定其得交付仲裁之事項，包括涉及租稅條約之下列條款之適用爭議，而經主管機關間努力，但無法達成合意之案件：(一)有關自然人之居住者(租稅條約第 4 條)；(二)【~38】常設機構(同條約第 5 條)；(三)營業利潤(同條約第 7 條)；(四)關係企業(同條約第 9 條)；(五)權利金(同條約第 12 條)。除主管機關間合意特殊案件不適合於仲裁決定外，應以仲裁決定其適用。此外主管機關也可以臨時同意租稅條約第 25 條所未規定之案件爭議，適用仲裁解決。而仲裁委員會可以在仲裁程序中加以決定之事項，僅限於納稅人可以向締約國申報的有關「所得、費用或稅捐之金額」的確定¹¹。故仲裁事項範圍具有其有限性。

三、仲裁程序

(一) 概說

租稅協定範本之仲裁條款，雖然並未規定仲裁程序如何進行之規範，但其仲裁的程序要件，必須原先之申請人提出申請，且締約國主管機關在相互協議程序中，於兩年內無法達成合意。又因為欠缺相互協議之合意，事實上已經造成違反租稅協定之課稅結果¹²。在此兩年期間之起算，於相互協議程序提早開始，在有被違反租稅協定課稅之虞時，即已提出申請之情形，應從發生違反租稅協定之課稅時，才開始起算¹³。

納稅義務人有無開啟仲裁程序之請求權問題，在此涉及租稅協定有無約定選擇的或義務的仲裁程序而有區別。如同相互協議程序，納稅義務人對於選擇的仲裁程序(fakultatives Schiedsverfahren)並無開始其程序之請求權。且在租稅協定有此種仲裁程序約款，也不能導出納稅義務人必須同意仲裁程序之開始。而在義務的仲

9 Bundesministerium de Finanzen (2006), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Tz. 13. 1. 4., http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuernrecht/Allgemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Stand: 2017/7/2).

10 川田剛、徳永匡子(2015)，《2014 OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説》，3版，頁615。

11 美德有關執行租稅條約之議定書第22條第b項規定。

12 Harald Schaumburg (2011), *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht -- Doppelbesteuerungsrecht*, 3. Aufl., S. 666 f.

13 Harald Schaumburg, 前揭註12, 頁667。

裁程序，例如租稅協定範本規定，則賦予納稅義務人對於開啟仲裁程序之請求權，締約國主管機關不得拒絕，而應啟動仲裁程序。

在仲裁程序中，當事人為雙方締約國之主管機關，而申請人如同在相互協議程序上，其並非仲裁程序之當事人¹⁴。故申請人並無閱覽卷宗權利，但如同在相互協議程序中，申請人可以提出書面表示意見。在仲裁程序，仲裁申請人可以自己或委任代理人向仲裁委員會以書面表示意見，且在仲裁人同意下，得以口頭向仲裁人表示意見¹⁵。

仲裁程序的構造，也基於當事人「自治原則」(Parteiautonomie)所建構。在此表現出程序標的之界定權限[~39]、仲裁人之選任權利、以及主管機關另行合意之可能性等¹⁶。

(二) 費用負擔

有關仲裁程序之費用，除兩締約國另有約定不同的費用負擔方式外，其費用負擔如下¹⁷：

- 1.各締約國主管機關以及仲裁申請人應自己負擔參加仲裁程序之費用，包括差旅費、作成及提出意見書之費用。
- 2.各締約國之主管機關應負擔自己選任之仲裁人之報酬，此一報酬包括差旅費、通訊費以及事務費用。
- 3.其他仲裁人之報酬，包括差旅費、通訊費以及事務費用，由兩個締約國平均負擔。
- 4.仲裁委員會之會議及實施仲裁所需要事務職員之費用，由仲裁申請人原先提出申請之主管機關負擔；而在兩締約國提出申請的情形，則由兩締約國平均負擔。
- 5.兩締約國同意支出之費用，包括議事錄之翻譯及作成費用，由兩締約國平均負擔。

14 Vogel, Klaus / Morris, Lehner (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, 6. Aufl. Art. 25, Rz. 206.

15 Organisation for Economic Co-operation and Development (2014), Commentary on article 25: Concerning the mutual agreement procedure, in: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, pp. 401-402. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-59-en (last visited: 2017/7/2).

16 Klaus Vogel / Lehner Morris (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, 6. Aufl. Art. 25, Rz. 207.

17 Organisation for Economic Co-operation and Development (2014), Commentary on article 25: Concerning the mutual agreement procedure, in: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, p. 402. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-59-en (last visited: 2017/7/2).

四、仲裁決定

（一）應適用之法原則

仲裁決定所應適用之原則，應以法規範為基礎進行決定。在此應適用可能涉及之租稅協定以及締約國之國內法規定。有關租稅協定之解釋，應考量維也納條約法公約第 31 條至第 33 條規定¹⁸之條約解釋原理，以及參酌OECD租稅協定範本註釋之見解。而在涉及移轉訂價而適用獨立企業原則之問題時，則應考量OECD 移轉訂價準則進行決定。又依據維也納條約法公約第 32 條規定補充資料之解釋，仲裁人也可以考量主管機關在職權範圍內所明示的其他法源¹⁹。又有時也應以特別附加的協議（例[~40]如相互協議程序達成之合意）之解釋為準²⁰。

此外，有時也應以締約國之國內法的解釋（理解）為準，但其前提必須該仲裁人屬於該領域之專家，才能釐清上述問題。亦即有關租稅協定之各項條款之適用，也可能涉及國內法的規定（例如不動產之定義）。就一般情形而言，如果針對純粹的國內法問題，要求仲裁人進行決定，並不妥當。在例外情形，如果國內法上的問題有見解爭議，則主管機關即可能期盼仲裁人以該領域專家身份，決定解決上述法律問題²¹。

因此，仲裁決定並非基於妥當性考量之「衡平決定」(Billigkeitsentscheidung)²²。但在歐盟內部的仲裁程序上，有認為仍可進行妥當性衡量。

依據仲裁約款以及委託仲裁事項，仲裁程序上仲裁人為達成仲裁決定，得適用必要之程序法則以及證據法則。仲裁人並應可搜集取得為達成仲裁決定所必要之一切資訊。除雙方主管機關另有約定外，仲裁人不得斟酌在申請仲裁之前，未曾提出

18 維也納條約法公約第31 條規定條約解釋之通則：「一、條約應依其用語按其上下文並參照條約之目的及宗旨所具有之通常意義，善意解釋之。二、就解釋條約而言，上下文除指連同弁言及附件在內之約文外，並應包括：(甲)全體當事國間因締結條約所訂與條約有關之任何協定；(乙)一個以上當事國因締結條約所訂並經其他當事國接受為條約有關文書之任何文書。三、應與上下文一併考慮者尚有：(甲)當事國嗣後所訂關於條約之解釋或其規定之適用之任何協定；(乙)嗣後在條約適用方面確定各當事國對條約解釋之協定之任何慣例；(丙)適用於當事國間關係之任何有關國際法規則。四、倘經確定當事國有此原意，條約用語應使其具有特殊意義。」同公約第32條規定解釋之補充資料：「為證實由適用第31條所得之意義起見，或遇依第31條作解釋而：(甲)意義仍屬不明或難解；或(乙)所獲結果顯屬荒謬或不合理時，為確定其意義起見，得使用解釋之補充資料，包括條約之準備工作及締約之情況在內。」

19 Organisation for Economic Co-operation and Development，前揭註17。

20 Klaus Vogel / Lehner Morris (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, 6. Aufl. Art. 25, Rz. 230.

21 川田剛、徳永匡子(2015)，《2014 OECDモデル租税条約コメントリー逐条解説》，3版，頁629。

22 Klaus Vogel / Lehner Morris，前揭註20。

給雙方主管機關之資訊²³。

如果以美國與德國所締結之租稅條約²⁴為例，有關執行租稅條約之議定書（Protokoll）²⁵第22條的第i項規定約定仲裁委員會作成決定時，在必要的範圍，按照階層順序適用下列規定：

1. 租稅條約之規定，[~41]
 2. 締約國對於租稅條約所合意之註解或解釋，
 3. 各個締約國之法律，但以彼此間並未互相牴觸者為限。
 4. OECD對於租稅協定範本有關該部分規定之註解、所公布之準則或報告。
- 上述適用順序，並無任意選擇權，而必須按照上述順序適用之。

（二）書面仲裁決定

OECD對於租稅協定範本註解，建議仲裁決定以單純多數決決定，除委託事項另有規定外，應以書面作成決定，並載明準據之法源以及達成判斷之立論依據（歐式仲裁模式）。如此顯示達成仲裁決定之論理過程，可以確保全體關係人容易接受仲裁決定²⁶。在此仲裁庭可以獨立自主的對於爭議標的，作成其認為適法之決定，因

23 Organisation for Economic Co-operation and Development (2014), Commentary on article 25: Concerning the mutual agreement procedure, in: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, p. 401. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-59-en (last visited: 2017/7/2).

24 Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USAAbkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2).

25 Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USAAbkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2).

26 川田剛、徳永匡子(2015)，《2014 OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説》，3版，頁629。

此其決定餘地較大²⁷。

反之，「美式仲裁」則不附具仲裁決定之理由，其仲裁人僅能就各締約國提出之「問題解決建議」(the Proposed Resolutions)，選擇其中一個方案作為其仲裁決定，並於主任仲裁人選任後9個月內，將其決定以書面通知締約國主管機關（參見美德租稅條約所附具之議定書第22條第h、j項）。因此，仲裁庭並無法修正變更各締約國所提出之建議解決方案，其仲裁決定之餘地相對較小²⁸。

在仲裁人無法作成仲裁決定之情形，或有不願意作成仲裁決定之特殊情況，因此，無法在規定期間內作成仲裁決定時，締約國主管機關得合意延長仲裁決定之期間，或就該案件任命新的仲裁人。在上述仲裁決定之期間內，締約國主管機關未被通知仲裁決定時，則主管機關可以合意在不超過6個月之期間內延長期間。如果主管機關在1個月內無法合意延長期間時，則可以合意任命新的仲裁人²⁹。

（三）仲裁決定之公布

對於依據相互協議程序所進行之個別案件，所作成之仲裁決定，一般並不公布。但租稅協定關於仲裁決定，有規定得加以公布。要進行此種公布，應限於主管機關與仲裁申請人合意公布的情形。在此情形，由於主管機關對於取得持有之課稅資訊，負擔有保密義務，因此應以不揭露當事人之姓名、身份之方式，加以公布³⁰。

[~42]

（四）仲裁決定之實施

仲裁決定後，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。在此所謂「因該事件而直接受影響之人」，包括原申請相互協議之申請人，也包括因該仲裁決定而其納稅義務直接受影響之關係企業或其他第三人。在此相互協議之申請人縱然在國內法院已經沒有爭執之權利，也使該案件受直接影響之人擁有是否接受該仲裁決定之權利³¹。

如果申請人同意仲裁判斷，則可以作成相同內容之相互協議之合意，以便在國

27 Klaus Vogel / Lehner Morris (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen*: DBA, 6. Aufl., Art. 25, Rz. 231.

28 Klaus Vogel / Lehner Morris, 前揭註27。

29 川田剛、德永匡子，前揭註26，頁630；Organisation for Economic Co-operation and Development (2014), *Commentary on article 25: Concerning the mutual agreement procedure*, in: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, p. 404. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-59-en (last visited: 2017/7/2)。

30 川田剛、德永匡子，前揭註26，頁630。

31 川田剛、德永匡子(2015)，《2014 OECDモデル租稅條約コメンタリー逐条解説》，3版，頁619。

內法上執行之³²。此種將仲裁決定轉換成相互協議之合意，必須納稅義務人之同意。除非締約國保留另為不同處理之權限，否則仲裁決定原則上為終局決定³³。如果締約國主管機關不執行仲裁判斷，則構成違反租稅協定之課稅。相關納稅義務人可以在國內法院尋求救濟，例如提起課予義務訴訟，請求命稽徵機關執行仲裁決定³⁴，或者再度申請進行相互協議程序，以落實執行仲裁判斷³⁵。

納稅人等願意接受實施仲裁決定之合意，則其課稅應與仲裁決定一致，而且仲裁決定即反映兩國之合意。在窮盡國內法救濟之前達成合意時，有權機關通常要求放棄國內法之救濟行使作為實施合意之條件。否則如果不同意放棄國內法上之救濟權利，在OECD租稅協定範本第 25 條第 5 項之適用上，可以視同當事人不願意接受該項合意³⁶。仲裁決定拘束力之範圍僅及於該事件，而不及於其他年度之類似事件，故稽徵機關固然可以參照該仲裁決定處理類似事件，但並無義務必須比照辦理，而仍有權作成不同之課稅處理³⁷。

如果以美國與德國所締結之租稅條約為例，有關執行租稅條約之議定書（Protokoll）第 22 條第j項規定仲裁委員會所作成決定對於各締約國具有拘束力，仲裁決定無庸附具理由（美式仲裁模式），其並無先例效力。又仲裁決定雖然對於締約國具有拘束力，但納稅人對於仲裁結果決定接受與否，則有拒絕[~43]權利³⁸。亦即仲裁決定，於原受理申請之締約國主管機關通知相關當事人後，各該當事人應於 30 日內通知主管機關是否同意接受仲裁決定。如果任何一個當事人未在 30 日內將其同意告知主管機關，則視為不接受仲裁決定。在當事人不接受仲裁的情形，則該案件不得再成為相互協議程序之標的（同第 22 條第k項）³⁹。在此賦予納稅人對

32 Harald Schaumburg (2011), *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht -- Doppelbesteuerungsrecht*, 3. Aufl., S. 666. 例如美德租稅條約第25 條第5 項第e 款約定：「除涉案之當事人不接受仲裁委員會之決定外，該仲裁決定應構成由本條之相互協議合意之解決方案，就系爭案件並且拘束雙方締約國家。」

33 Klaus Vogel / Lehner Morris (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen*: DBA, 6. Aufl., Art. 25, Rz. 235.

34 Klaus Vogel / Lehner Morris, 前揭註33, Art. 25, Rz. 235。

35 Klaus Vogel / Lehner Morris, 前揭註33, Art. 25, Rz. 237.

36 川田剛、德永匡子，前揭註31，頁619。

37 川田剛、德永匡子，前揭註31，頁619-620。

38 朱炎生（2017），〈跨境稅收爭議解決機制的發展及其啟示〉，發表於「第三屆財稅法論壇國際稅法研討會」，臺北，頁12。

39 Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal

於仲裁程序與仲裁決定接受與否之拒絕權利。

五、效用評估

大陸國際稅法學者廖益新教授指出，OECD租稅協定範本導入仲裁機制，在原有的相互協議程序中補充建立強制性的仲裁機制，以確保相互協商機制能夠最終解決違反租稅協定之國際租稅爭議，也明確規定解決國際租稅爭議的處理期間，改善解決國際租稅爭議的行政效率，並在一定程度上提高納稅人在解決國際租稅爭議過程中的參與程度與作用，首先將啟動仲裁程序的權利排他性的賦予納稅人，其次本於當事人自主決定原則，有關仲裁事項標的範圍、審理程序以及仲裁人的選任以及適用之法律規範等重要事項，原則上由兩個締約國主管機關協議在審理事項文件中加以確定。雖然納稅人或許更期待被賦予參與仲裁程序的權利，以確保國際租稅爭議有效公平解決，避免時間資源的浪費與雙重課稅，俾改善國際間經貿活動之進行，並促進開拓國際市場⁴⁰。

參、歐盟之租稅仲裁公約

一、概說

依據 1957 年歐洲經濟共同體成立條約（亦即所謂「羅馬條約」）第 220 條規定，各歐洲共同體國家同意在國際間關係企業間與企業及其常設機構間之盈餘調整案件，應排除重複課稅。因此在 1990 年 7 月 23 日締結「租稅仲裁程序[~44]公約」（Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises，簡稱歐盟仲裁公約或EGSchiedskonvention）⁴¹，此為多邊的國際法上公約性質⁴²。

本租稅仲裁公約針對在國際間關係企業間之盈餘調整案件以及企業與其常設機構間之盈餘調整案件，應排除重複課稅，因此在歐盟仲裁公約

Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DB-A-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2).

40 廖益新（2012），〈OECD國際稅收仲裁機制評析〉，《廈門大學學報（哲學社會科學版）》，2012年5期，頁70-72。

41 EUR-Lex (1990), Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML> (last visited: 2017/6/24).

42 Harald Schaumburg (2011), *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht -- Doppelbesteuerungsrecht*, 3. Aufl., S. 667 f.

(EGSchiedskonvention) 第 4 條特別規定在雙方締約國之間，其關係企業間交易之應得利潤，應適用獨立企業間常規交易原則，如有短少，應進行調整納入課稅。又一方締約國之企業透過在他方締約國之常設機構營業時，則其利潤歸屬應按照假設其為一個獨立企業經營相同或類似業務而在相同或類似條件下可得之利潤處理。

在仲裁程序上有三個階段，分述如下⁴³：

二、告知程序

如果締約國一方要對於企業準備調整其利潤時，依據 EG-Schiedskonvention 第 5 條規定應先行告知該企業，以便該企業可以通知在他方締約國之關係企業有關盈餘調整之情況。但此一告知並不影響該締約國進行調整利潤行為。依據上述告知，他方關係企業因此可以告知其所在之他方締約國，如果兩個企業以及他方締約國均同意該項利潤調整時，則程序即告終結 (EG-Schiedskonvention 第 5 條第 2 項)。

三、相互協議程序

如果兩個企業以及他方締約國並不同意時，則其中一個企業得申請啟動相互協商程序，其申請應在導致重複課稅之第 1 次處分通知後 3 年內為之，在此情形，雙方締約國應致力於解決重複課稅問題。本公約第 6 條規定倘若一個企業認為本公約所適用之案件，並未遵守 EG-Schiedskonvention 第 4 條之規定，則其無庸考量該締約國之國內法救濟程序，得將該案件提交該企業所在地或其常設機構所在地之締約國主管機關。該案件應於其導致或即將導致第 1 條規定重複課稅結果之處分之第 1 次通知時起 3 年內提出申請。如果其他締約國也可能涉及該案件，則該企業應同時通知主管機關。該主管機關應即無遲延的通知他方締約國之主管機關。如果其申訴看起來是有根據的，而主管機關本身無法[~45]達成令人滿意的解決辦法，則主管機關應與他方締約國進行相互協商，以解決該案件，並在 EG-Schiedskonvention 第 4 條規定之原則基礎上，消除重複課稅。不論有關締約國之國內法規定的任何時間限制，均應執行雙方所達成之相互協議。

締約國在法律或行政程序上已經獲得最終結論，對於關係企業間應被調整之利潤轉移行為，應科處嚴厲的處罰時時，則締約國之主管機關並無義務開始相互協議程序或設置諮詢委員會 (EGSchiedskonvention 第 8 條第 1 項)。

四、仲裁程序

(一) 諮詢委員會

如果雙方締約國在申請相互協商程序後兩年內，無法解決重複課稅問題時，則

43 Harald Schaumburg, 前揭註42, 頁327。

原則上可以啟動仲裁程序。亦即相互協議程序在兩年內無法達成合意時，原則上締約國之主管機關負有義務成立一個諮詢委員會，並聽取其意見。雙方締約國之主管機關於徵得參與企業之當事人同意後，得合意延長上述兩年之期間（同EG-Schiedskonvention第7條）⁴⁴。諮詢委員會由獨立之主席、兩個締約國各有兩名代表，以及偶數的一通常是兩個獨立人士所組成（同EG-Schiedskonvention第9條）⁴⁵。並由成立諮詢委員會之締約國所選任之秘書處（各個締約國之主管機關另有約定者，從其約定）加以支援。基於獨立性之考量，該秘書處應受諮詢委員會主席之指揮⁴⁶。委員及秘書處成員均應保守秘密。

將案件提交諮詢委員會，並不妨礙締約國開始或繼續進行該案件所涉及行政處罰程序或司法程序（EG-Schiedskonvention第7條第2項）。

（二）程序之進行

諮詢委員會應於6個月內作成意見書。諮詢委員會在進行審理時，涉案之關係企業享有聽審權利或委任代理人，其得向諮詢委員會就事實及法律狀態陳述意見，並提出必要的證據方法或書面資料，以便諮詢委員會達成決定（同EG-Schiedskonvention第10條第1項）。

又涉案之關係企業以及締約國之主管機關也應依據諮詢委員會之要求，提出說明、證據方法或書面資料，諮詢[~46]委員會亦得要求各個締約國之主管機關派員到場⁴⁷。但締約國之主管機關並無義務採取與國內法或通常之行政慣例不相符合之行政措施、依據其國內法或通常之行政慣例無法取得之資訊、或提供洩漏商業營業工業或職業秘密之資訊或其洩漏將違反公共政策（公共秩序）之資訊（EG-Schiedskonvention第10條第1項）。相關關係企業之任何一方，並可以、也應依據該委員會之要求，於審理時到場或委任代理人到場（EG-Schiedskonvention第10

44 Bundesministerium de Finanzen (2006), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Tz. 13. 1. 1., http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Ssteuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Stand: 2017/7/2).

45 Bundesministerium de Finanzen, 前揭註44, Tz. 13. 3. 1.。

46 Bundesministerium de Finanzen, 前揭註44, Tz. 13. 3. 2.。

47 Bundesministerium de Finanzen (2006), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Tz. 13. 4. 2., http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Ssteuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Stand: 2017/7/2).

條第 2 項)。其第一次於仲裁程序提出之陳述或資料，應翻譯成系爭程序之語言⁴⁸。

諮詢委員會為準備決定，得聽取證人或專家意見⁴⁹。

(三) 費用負擔

諮詢委員會之程序費用，包括獨立人員之人事費，由涉案之雙方締約國平均負擔（同EG-Schiedskonvention第 11 條）⁵⁰。

(四) 諮詢意見與仲裁決定

在諮詢委員會提出意見（Stellungnahme des Beratenden Ausschusses）後，締約國主管機關得於後續 6 個月內進行協議合意，為避免重複課稅，兩個締約國主管機關得與諮詢委員會之意見為相異之合意處理。倘若兩國無法達成不同之合意，則應以諮詢委員會之意見視為仲裁判斷（Schiedsspruch）而受拘束（同EGSchiedskonvention第 12 條）⁵¹。

歐盟的仲裁公約對於避免雙重課稅，具有積極的意義。相對於相互協商程序，其仲裁程序具有下列優點⁵²：

1.納稅義務人對於程序之進行，享有請求權，而不是取決於行政機關的行政裁量決定。

2.仲裁程序具有法院的正式程序性質，而不僅是行政程序而已。

3.參與企業得積極參與程序，並得對於案件陳述說明。因此立於程序主體地位，而並非如同在相互協議程序，僅是程序的客體。

4.仲裁委員會對於如何避免雙重課稅，必須作成決定。不同於相互協議程序，可能無法達成合意而無結果。[~47]

5.仲裁公約包括第 4 條規範明定依據何種原則以避免重複課稅，以及第 14 條規定達成避免雙重課稅之認定標準。因此，比較不會產生不符合事理的包裹式解決方案（在相互協議程序可能有如此現象）。

然而在租稅協定之爭議處理，採取相互協議程序以及後續仲裁程序，可能在時間上耗時過久，且所費甚多，加上諮詢委員會表示意見之後，締約國仍可續行協商，而在行政程序上，可能未經納稅義務人之參與而作成決定，因此仍有其不圓滿之處⁵³。

48 Bundesministerium de Finanzen，前揭註47，Tz. 13.4.3.。

49 Bundesministerium de Finanzen，前揭註47，Tz. 13.4.4.。

50 Bundesministerium de Finanzen，前揭註47，Tz. 14.2.。

51 Bundesministerium de Finanzen，前揭註47，Tz. 13.5.4.。

52 Gerrit Frotscher (2009), *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl., S. 328.

53 Gerrit Frotscher (2009), *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl., S. 328.

肆、BEPS 多邊公約中的租稅仲裁機制

一、概說

OECD在2016年11月24日制定公布「執行租稅協定有關防止稅基侵蝕及利潤轉移之措施之多邊公約」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 以下簡稱公約)⁵⁴, 依據學者Jonathan Schwarz之分析⁵⁵, 該公約導入選擇的仲裁制度(optional arbitration mechanism), 締約國可以將仲裁條款作為該公約之一部分。其基本構造乃是追隨OECD租稅協定範本, 對於納稅人提出締約國主管機關進行協商而於兩年內無法解決之案件, 如果納稅人提出請求時, 即應交付仲裁。仲裁人之仲裁決定原則上拘束締約國, 但在例外情形, 如果納稅人不接受仲裁決定、仲裁決定應作為無效、或納稅人尋求締約國之司法救濟途徑解決爭議問題時, 不在此限。此一公約提供締約國選擇不受仲裁決定拘束之方式, 亦即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內容時, 則締約國即不必執行仲裁決定。

二、仲裁之提起

如果納稅人認為締約國之一方或雙方之行為, 導致或將導致不符合租稅協定之課稅, 該納稅人得將該案件提交締約國之主管機關, 如該雙方主管機關在兩年內並無法達成合意解決該爭議案件, 則納稅人可以書面請求將該爭議案件之未解決問題提交仲裁, 並依據締約[~48]國主管機關合意之仲裁規則及程序進行(公約第19條)。

三、仲裁程序的類型

本公約提供美式仲裁以及歐式仲裁類型, 由締約國選擇。

(一) 美式仲裁

美式仲裁是指締約國主管機關應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, 其提供之上述資料應提出副本給他方締約國。各方締約國可以針

54 Organisation for Economic Co-operation and Development (2017), Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (last visited: 2017/7/12). 2017年7月12日至2017年10月25日為止合計有71個國家簽署該公約, 但各有聲明保留其適用條件。

55 Jonathan Schwarz (2016), International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari, <http://kluwerarbitrationblog.com/2016/12/16/international-tax-dispute-resolution-and-thebeps-multilateral-convention-a-camel-safari/> (last visited: 2017/7/2).

對對方之建議解決方案以及理由書提出答辯狀，並提出答辯狀副本給他方締約國。建議方案僅限於所得或費用等金額數量之確認、或者租稅協定所估定之最高稅率之確定。如果某項問題是否符合租稅協定適用之條件（所謂門檻問題），例如一個人是否為一個境內居住者或是否有常設機構存在之問題，雙方主管機關無法達成協議，則雙方可以就那些取決於此類門檻問題之解決才能作成決定的事項，提出可以備選的解決建議方案⁵⁶。仲裁庭針對每一項問題以及門檻問題，從雙方的建議方案中選擇一個作為最終決定，仲裁決定不附具理由或其他說明解釋。仲裁決定應以仲裁人簡單多數行之，仲裁決定應以書面形式送達雙方主管機關。此一仲裁決定並不具有裁判先例價值（公約第 23 條第 1 項）。

（二）歐式仲裁

歐式仲裁乃是締約國雙方不選擇美式仲裁方式時行之，除締約國主管機關間另有約定不同仲裁規則外，適用下列方式處理：在提交仲裁後，雙方締約國主管機關應無遲延的提供仲裁決定所必要之資訊給仲裁庭，除非雙方締約國主管機關同意者外，任何資訊未曾在請求仲裁之前提供給雙方主管機關者，在仲裁決定上應不予以考慮。

仲裁決定應適用租稅協定有關規定以及與該規定有關之締約國國內法，對於交付仲裁之問題進行決定。仲裁人也應斟酌雙方締約國主管機關以相互協議明白確認之任何其他來源（法源）。

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以及獲得仲裁結論之理由。仲裁決定應以仲裁人簡單多數行之。此一仲裁決定並不具有裁判先例價值（公約第 23 條第 2 項）。[~49]

四、仲裁的拘束力

對於提交仲裁之問題所為之仲裁決定，應經由相互協議加以執行。仲裁決定屬於終局決定，具有拘束締約國之效力。雖然有強制仲裁規定，倘若雙方締約國之主管機關間對於全部未解決之問題，在仲裁決定送達後 3 個月內，達成合意採取不同的解決方式時，則仲裁決定應不拘束締約國，且不應被執行（公約第 24 條第 2 項）。

56 其公約條款原文如下：「In a case in which the competent authorities of the Contracting Jurisdictions have been unable to reach agreement on an issue regarding the conditions for application of a provision of the relevant Covered Tax Agreement (hereinafter referred to as a “threshold question”), such as whether an individual is a resident or whether a permanent establishment exists, the competent authorities may submit alternative proposed resolutions with respect to issues the determination of which is contingent on resolution of such threshold questions。」

五、仲裁程序費用

在根據本部分進行的仲裁程序中，仲裁庭成員之酬勞及相關費用以及與締約國之仲裁程序有關之費用，應由締約國依據雙方協議承擔方式承擔之。在沒有此項協議之情況，各締約國自己承擔其費用以及其委任之仲裁人之費用。而主任仲裁人以及其他仲裁程序有關之費用，則由締約國雙方平均分擔（公約第 25 條）。

伍、結論

在國際稅法上，如涉及雙邊國家對於租稅協定之解釋適用上爭議，包括移轉訂價爭議等，倘若能夠通過雙邊租稅協議協商程序解決，當最為理想。然而如果各個締約國間各自堅持己見，無法達成協議以解決爭議時，則為避免重複課稅，恐僅能循國際租稅仲裁程序解決紛爭。

因此，近年來，國際稅法上，各國逐漸承認導入國際租稅仲裁制度，然因涉及國家課稅主權，因此，傾向於保守漸進方式，有條件承認仲裁，亦即對於得仲裁之爭議項目，劃定其界限。有關仲裁人之委任，也應慎選人選。或者採取柔性諮詢委員會之作法，以供雙方國家協商之參考。

為改善國際間投資經貿活動之租稅法制環境，以避免國際間重複課稅，提升國際競爭力，我國也可以參考世界潮流與各國作法，以持續漸進方式，導入租稅仲裁制度。

參考文獻

朱炎生（2017），〈跨境稅收爭議解決機制的發展及其啟示〉，發表於（2017/6/16）東吳大學法學院財稅法中心舉辦「第三屆財稅法論壇國際稅法研討會」，臺北。

廖益新（2012），〈OECD 國際稅收仲裁機制評析〉，《廈門大學學報（哲學社會科學版）》，2012 年 5 期，頁 66-74。

プライスウォーターハウスクーパース編（2013），《国際税務ハンドブック》，2 版。東京：中央経済社。

川田剛、徳永匡子（2015），《2014OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説》，3 版。東京：税務研究会出版局。

EUR-Lex (1990), Convention on [~50]the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises, <http://eur-lex.europa.eu/>

LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML (last visited: 2017/6/24).

Organisation for Economic Co-operation and Development (2014), Commentary on article 25: Concerning the mutual agreement procedure, in: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2014, pp. 371-413, Paris: OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-59-en (last visited: 2017/7/2).

Organisation for Economic Co-operation and Development (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital* 2014 (Full Version), Paris: OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development (2017), Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-andparties.pdf> (last visited: 2017/7/12).

Organisation for Economic Co-operation and Development (2017), Signatories and Parties to Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-andparties.pdf> (last visited: 2017/9/2).

Schwarz, Jonathan (2016), International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari, <http://kluwerarbitrationblog.com/2016/12/16/international-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/> (last visited: 2017/7/2).

Bundesministerium der Finanzen (2006), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2006-07-13-Merkblatt-Verstaendigungs-Schiedsverfahren.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (Stand: 2017/7/2).

Bundesministerium der Finanzen (2008), Bekanntmachung der Neufassung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/\[~51\]Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/[~51]Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5) (Stand: 2017/7/2).

Bundesministerium der Finanzen (2008), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, Convention between the Federal Republic of Germany and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to certain other Taxes, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationale_s_Steuerecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Verein_Staaten/2008-06-23-USA-Abkommen-DBA-Bekanntmachung.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (Stand: 2017/7/2).

Frotscher, Gerrit (2009), *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. Munchen: C. H. Beck.

Schaumburg, Harald (2011), *Internationales Steuerrecht: Ausensteuerrecht --Doppelbesteuerungsrecht*, 3. Aufl. Koln: Dr. Otto Schmidt.

Vogel, Klaus / Morris, Lehner (2015), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, 6. Aufl. Munchen C.H. Beck. [~52]

編者註：

- 1.原刊載於法令月刊，69 卷 1 期，2018 年 1 月，34-52 頁。
- 2.本文經作者授權，由月旦知識庫重新編輯，以數位方式利用。
- 3.內文中[~123]係表示原刊載刊物之頁碼。