

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トリー逐条解説，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トリー逐条解説，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トリー逐条解説，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トリー逐条解説，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トリー逐条解説，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トリー逐条解説，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タリー逐条解説，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**】



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 internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren 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 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 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】

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中之暫時權利保護，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 .2.1 989(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】