

刊登於植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 435-460 頁。

租稅協定之解釋適用（上）*

陳清秀*

目次

壹、前言

一、問題之提出

二、租稅協定之意義

三、租稅協定之目的

（一）國際間雙重課稅之排除

（二）國際間逃漏稅與租稅規避之防止

（三）納稅人之權利保護

四、租稅協定之性質

（一）租稅協定位階等同於法律

（二）租稅協定具有特別法效力，優先於國內稅法規定而適用

（三）租稅協定之規範，限制或排除國內課稅權之行使

（四）租稅協定不得創設或擴大締約國之課稅權

（五）國內稅法之租稅優惠，不受租稅協定之影響（維持原則）

五、租稅協定範本

（一）OECD租稅協定範本

（二）聯合國租稅協定範本

（三）我國簽訂之租稅協定模式

貳、租稅協定之解釋

一、概說

（一）規律統合或統一解釋之必要

（二）自主解釋之要求

（三）促進自主解釋之手段

（四）共同（統一）解釋之實踐

二、租稅協定之特別解釋基準：特別約定統一之解釋方法論

* 本文以陳清秀著，國際稅法，第 4 版，2019 年，第 6 章「租稅協定相關問題之探討」為基礎，重新分析整理及增補相關資料而成。

* 東吳大學法律學系教授

（一）租稅協定之概念定義

（二）租稅協定之意義關聯性

（三）國內法之概念意義

三、國際法上一般解釋法則：維也納條約法公約有關國際條約之解釋原則

四、租稅協定範本之「條文註釋」：協助統一解釋

參、租稅協定之適用

一、租稅協定與國內法之適用順序

二、經由國內法使租稅條約無效化（Treaty Override）？

三、直接適用與申請適用？

（一）直接適用說

（二）申請適用說

（三）本文見解

四、適用租稅協定之順序

五、適用租稅協定之客觀的舉證責任

（一）課稅權利限制說

（二）租稅協定之特別課稅要件說

（三）本文見解

六、租稅協定之適用對象範圍

（一）租稅協定之人的效力範圍

（二）租稅協定之物的效力範圍

（三）租稅協定之時的效力範圍

（四）租稅協定之空間的效力範圍

肆、租稅協定與執行租稅協定之多邊公約

伍、結語

壹、前言

一、問題之提出

租稅協定之解釋適用上爭議問題，是世界投資上大多數企業所關注之問題。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 435 頁】例如甲國之 A 無線廣播電視台對於乙國之 B 衛星公司支付的使用衛星信號費用，甲國稽徵機關認為應定性為「特許權使用費」，乙國稽徵機關認為 B 衛星公司收取的費用屬於「營業利潤」，由於 B 公司在甲國沒有常設機構，依據租稅協定有關營業利潤，應適用「無常設機構即無課稅」之原則，無需在甲國納稅。甲國法院裁判認定 A 電視台對於 B 衛星公司支付的使用費用，屬於租稅協定之特許權使用費條款中關於有權使用工業、商業、科學設備所支付的作為報酬的款項，應予以課稅。在本案可以看出，爭議雙方對同一筆交易所作出不同所得的性質認定，適用租稅協定的不同條款，導致納稅人在來源國履行納稅義務後，可能無法在居住地國獲得減免或稅額扣抵，產生雙重課稅的不良後果。由於兩國稽徵機關解釋適用租稅協定見解不一，導致無法經由租稅協定來化解雙重課稅的矛盾，其結果不僅對於納稅人造成沉重的租稅負擔，也可能因此惡化該國的商業環境¹。由此可知租稅協定，應如何解釋適用？其解釋方法論以及法律解釋原則為何？如何判斷租稅協定與國內稅法及其他國內部門法的關係？在此涉及各國法律秩序如何協調統一融合之問題，屬於值得研究之問題。

二、租稅協定之意義

有關兩國間所訂立之租稅條約或協定（tax treaty），乃是兩國間對於跨越國境之經濟活動所產生之所得的課稅，進行共同規範的協議。亦即國家與國家間對於有關課稅權行使（反面言之，即為締約國之國民及居住者之納稅義務規範）的協議。租稅條約屬於國際租稅法之重要法源。

依據條約締結法第 3 條第 1 項及第 2 項規定：「本法所稱條約，指國際書面協定而有下列情形之一者：一、具有條約或公約名稱。二、定有批准、接受、贊同或加入條款。三、內容涉及人民之權利義務。四、內容涉及國防、外交、財政或經濟上利益等國家重要事項。五、內容與國內法律內容不一致或涉及國內法律之變更。本法所稱協定，指條約以外，內容對締約各方均具有拘束力之國際書面協定。」凡內容直接涉及人民權利義務且具有法律上之效力之國際書面協定，均屬【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 436 頁】於本法所稱條約之範圍。

實務上我國與其他國家簽訂之防止雙重課稅及逃漏稅之租稅條約或協定，其內容直接涉及納稅義務人權利義務，且具有法律上拘束效力，其英文名稱或使用 AGREEMENT（例如與新加坡簽訂之租稅協定）或使用 CONVENTION（例如與巴拉圭簽訂之租稅協

1 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於 2020.11.21 第 33 屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁 95 以下。

定)，我國實務上在中文翻譯上一般均統稱為「租稅協定」(tax convention)²。但有使用 Arrangement³者，則稱為租稅協議（例如與法國簽定之租稅協議）。

三、租稅協定之目的

有關租稅協定之目的，係在於公平合理劃分分配締約雙方國家之課稅權，消除重複課稅，提供居住者在他方國家之課稅保障，透過雙方國家資訊交換防杜逃漏稅及防止濫用租稅協定條文避稅⁴。亦即國際間締結租稅協定，其終局目的在於調整各國之課稅權，實現公正的課稅，俾使國際間之財產、勞務及資金流通順暢。租稅協定之政策目的，一般有下列三種⁵：

（一）國際間雙重課稅之排除

租稅協定主要為避免國際間之雙重課稅，以利廠商在國際上的公平競爭環境，並增加我國在國際上的競爭力。

例如我國營利事業境外子公司投資所得，現行所得稅法第 3 條規定並未承認稅額扣抵制度，以致於對於同一營利所得在境內外國家同時課稅，發生經濟上重複課稅問題，此一重複課稅問題，即可經由租稅協定加以排除。

又如對於境內居住者之認定標準，我國與外國稅法規定可能不同，導致發生重複課稅問題。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 437 頁】

（二）國際間逃漏稅與租稅規避之防止

租稅協定之第二目的，在於防止國際間逃漏稅與租稅規避。例如國際間關係企業不合常規交易安排而將所得移轉，以逃漏或規避稅捐的情形，可以經由特殊關係企業之規定，進行防制。又如締約國居住者以外之人，為不當享受租稅協定之稅捐優惠，而進行不當規劃安排，在租稅協定中也可能有特別條款進行限制。另外兩國政府經由互相交換課稅資料，也可以確保兩國間之租稅債權。

（三）納稅人之權利保護

租稅協定通常會規定，在締約國進行不符合租稅協定之課稅時，其納稅人之救濟手段之一，為申請兩國間實施相互協議。

例如，在國際間關係企業之交易行為，因為各國稽徵機關核定移轉訂價不同，而發生租稅負擔不公平現象，也有必要經由雙方政府協商解決。

又租稅協定也規範無差別待遇原則，亦即一方締約國之國民，享有在他方締約國中，

2 依據學者見解，協定（AGREEMENT）是相當常用的條約名稱，它比條約或公約不正式，通常不以國家元首的名義締結，通常用於行政或技術方面的場合，並在多數情形下不必經過批准（丘宏達，現代國際法，頁 164）。

3 此一 Arrangement 名稱，有稱為協議或辦法。有學者稱之為辦法或補充協定，其用法與協定類似，但通常用於比較暫時性的事項（丘宏達，現代國際法，頁 164）。

4 參見最高行政法院 99 年度判字第 723 號判決。

5 藤本哲也，國際租稅法，2005 年，頁 74-76。

不致於在課稅上蒙受不利之處理之權利。因此，租稅協定也具有保障納稅人之權利的意義。

此外，如果一國政府為吸引外商投資，而給予租稅優惠，如果雙方國家並未簽訂租稅協定，則一方國家給予租稅優惠，他方國家仍然納入課稅範圍，實質上該投資廠商最後仍未享受該租稅優惠，因此，有必要經由租稅協定解決，以保障納稅人享受租稅優惠之權利。

四、租稅協定之性質

（一）租稅協定位階等同於法律

有關避免所得及財產之雙重課稅之租稅條約或協定，涉及納稅人之稅法上權利義務，其內容直接涉及人民之權利義務，原本應送立法院審議，於經立法院審議訂定之條約，其位階等同於法律，自總統公布之生效日期起具國內法效力（條約締結法第 11 條第 2 項）。其經法律授權簽訂者，方始無庸送立法院審議。

釋字第 329 號解釋即謂：「憲法所稱之條約係指中華民國與其他國家或國際組織所締結之國際書面協定，包括用條約或公約之名稱，或用協定等名稱而其內容直接涉及國家重要事項或人民之權利義務且具有法律上效力者而言。其中名稱為【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 438 頁】條約或公約或用協定等名稱而附有批准條款者，當然應送立法院審議，其餘國際書面協定，除經法律授權或事先經立法院同意簽訂，或其內容與國內法律相同者外，亦應送立法院審議。」認為國際條約或協定涉及人民之權利義務，且具有法律上效力，原則上應經立法院審議通過，方始發生效力。至於其無須送立法院審議之國際書面協定，以及其他由主管機關或其授權之機構或團體簽訂而不屬於條約案之協定，應視其性質，由主管機關依訂定法規之程序，或一般行政程序處理。

（二）租稅協定具有特別法效力，優先於國內稅法規定而適用

依據稅捐稽徵法第 5 條規定：「財政部得本互惠原則，與外國政府商訂互免稅捐，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。」同法第 5 條之 1 第 2 項規定財政部依第 1 項授權規定，與外國政府或國際組織簽訂包括稅務用途資訊交換及其他稅務協助之租稅協定或其他國際書面協定者，應依商訂事項辦理；其未規定者，始依本法及其他法律規定辦理。所得稅法第 124 條規定：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。」一方面揭示租稅協定之「特別法」性質，應優先適用。另一方面，有關國際間租稅協定，雖然涉及人民權利義務事項，但已經有法律授權簽訂，屬於相當於「法規命令」位階，故無庸再送立法院審議。

又基於憲法第 141 條規定尊重條約之精神，原則上，條約與法律具同等效力，一國政府有義務不制定違反條約之法律，故在解釋上應盡可能推定立法機關不願為與條約有

牴觸之立法⁶。從而原則上法律與租稅條約或協定相牴觸時，應以條約協定之效力為優⁷。亦即國際條約或協定與內國一般法律牴觸時，依「特別法優於普通法」之原則，自應優先適用租稅條約之規定⁸。即使嗣後國內稅法修正變更，亦仍應優先適用而不受影響⁹。就此德國租稅通則第2條第1項亦明定租稅條約於其成為得直接適用之國內法後，應優先於稅法規定而適用。

因此，如果租稅協定對於所得或財產之課稅規定（例如境內來源所得之認定標準、扣繳稅率），與現行稅法規定不同或相牴觸者，應優先適用租稅協定之特別【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第439頁】規定¹⁰。就此而言，租稅協定可謂具有「特別法」之性質，且具有國內法之效力，得直接適用之。

從而如有關所得種類（利息所得、盈餘所得、不動產所得）等，租稅協定如果與國內稅法規定不同時，則基於租稅協定優先適用之一般原則，應優先適用租稅協定之規定。

租稅協定固然給予納稅者相關有利的租稅待遇，但並不影響納稅者依據國內稅法或其他特別的國際條約或協定所給予之租稅優惠¹¹。

（三）租稅協定之規範，限制或排除國內課稅權之行使

租稅協定主要針對所得及財產防止雙重課稅，以協調解決締約國間對於居民稅收管轄權與來源地課稅管轄權間之衝突。一方面規範一方締約國對於跨國所得及財產行使來源地課稅管轄權之範圍及程度；另一方面要求他方締約國行使居民課稅管轄權時，應採取必要的排除重複課稅措施。因此，為排除雙方國家課稅規定之差異，造成重複課稅問題，必須合理的統一規範涉外稅捐事件，公平分配兩國或多國課稅權之行使，以統一涉外之租稅法律秩序，以排除重複課稅。故租稅協定之法律性質，有認為其屬於「解決衝突之規範」（kollisions-oder konfliktauflösende Normen）性質¹²，在其適用範圍內，經常排除或限制國內課稅權之行使。依據一般國際稅法通說見解¹³，租稅協定得「排除」或「限制」締約國依據國內稅法所成立之課稅權利，例如就已經存在之納稅義務，經由免除或稅額扣抵，加以變更修正等。

6 法務部72年法律字第1813號函。

7 司法院20.7.27.訓令司法行政部訓字第459號，法務部77年11月19日（77）法參字第20108號函。

8 臺灣高等法院79年度上更字第128號判決，引自丘宏達，現代國際法，頁130以下。

9 Drüen, in: Tipke/Kruse, AO, Lfg. 148, 2017, §2 Rz. 6b.

10 在法律未有特別規定國際條約或協定優先適用之情形，解釋上國際條約或協定原則上也應優先於國內法而適用，例如兩公約所揭示保障人權規定，即應認為具有優先於國內法之效力（參見陳清秀，兩公約實踐與賦稅人權保障，法令月刊，62卷2期，2011年2月，頁69以下）。

11 Vogel/Lehner, DBA 6. Aufl., 2015, Art. 1 Rz. 75. 有關此問題之詳細探討，參見 Brian J. Arnold, The Relationship Between Tax Treaties and the Income Tax Act: Cherry Picking, CTJ/Calvin Theological Seminary, Vol. 43, No. 4, 1995, 869.

https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ4_Arnold.pdf，瀏覽日期：2019.7.20.

12 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S. 626.

13 BFH v. 21.1. 1981 - I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 72 f.; Menck in Becker/Hoppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Teil 1 Abschn. 2 Rn. 58 f.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 83 f.

但亦有認為租稅協定與國際私法不同，並非類似國際私法在決定應適用哪一國家法律之「衝突規則」(conflict rules)(衝突規範)，而是可以與國際行政法相比較的「限制規則或規範」(rules of limitation of law)(界限規範)，作為限制締約國【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第440頁】之內國稅法規定之適用內容，以避免重複課稅¹⁴。

值得注意的，一方締約國對於境內居住者以及國民課稅之權力，並不受租稅條約或協定之影響。此即所謂「保留原則」(saving clause)。保留原則乃是指除租稅條約或協定另有特別規定者外，締約國保留對於本國居住者（或內國法人）以及國民，依據國內法課稅之權力之原則。

（四）租稅協定不得創設或擴大締約國之課稅權

各國行使課稅權，有關課稅要件、課稅對象及範圍與徵收程序，均由締約國之「國內稅法」加以規定。而各國簽訂的租稅協定，則並非課徵租稅之獨立的法律依據，其不得超越國內稅法的規定，創設或提高納稅義務¹⁵。

（五）國內稅法之租稅優惠，不受租稅協定之影響（維持原則）

租稅協定之主要目的，在於避免國際間雙重課稅。因此，不能因為租稅協定適用之結果，納稅人之租稅負擔反而更重¹⁶。亦即國內稅法賦予之租稅優惠，不受租稅協定之影響。此即所謂「維持原則」(preservation clause)，此一原則乃是指已經在國內稅法或其他條約中所承認之租稅優惠，在特定之租稅協定中，不得再加以限制。

此一原則有認為必須在租稅協定中明白約定，才能加以承認。另有認為此為國際上所共同承認之原則，不待租稅協定之特別約定，本來就應適用之原則。如果在租稅協定中加以約定，僅具有確認宣示之意義而已。

例如美日租稅條約以及日本與中國之租稅條約中，即有下述約定：「本條約之規定，不得解釋為對於依據下列規定，於現在或將來所承認之不課稅、免稅、所得扣除、稅額扣抵、或其他租稅減免等任何種類，加以限制：（1）一方締約國於決定課稅時所應適用之該一方締約國之法令。（2）兩個締約國間之其他協定或兩締約國為當事人之多數國間之協定。」

如果貫徹上述維持原則，則不僅是在課稅上應積極考量國內稅法等有關不課稅、免稅、所得扣除、稅額扣抵，或其他租稅減免等規定，而且如果適用租稅協【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第441頁】定，反而不利於納稅人，而國內稅法卻有利於納稅人時，則仍應優先適用國內稅法¹⁷。

14 Reimer/Rust (Editors), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1, 4th edn (2015), Introduction, at.29/30.

15 BFH-Urteil vom 15. 1.1971 (III R 125/69), BStBl II 1971, 397; BFH-Urteil vom 12.3.1980 (I R 186/76) BStBl. 1980 II S. 531; 廖益新，國際稅收協定，收於廖益新主編，國際稅法學，2008年第1版，頁75。

16 藤本哲也，國際租稅法，頁123。

17 藤本哲也，國際租稅法，頁124。

我國**適用所得稅協定查核準則**第2條規定：「適用所得稅協定案件之調查、審核，應依中華民國與其他國家或領域所簽訂之所得稅協定規定辦理，其未規定者，依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例、本準則及相關法令規定辦理。但所得稅法或其他所得稅減免法律規定較所得稅協定規定更有有利者，適用最有利之法律。」其中但書規定亦承認上述維持原則。

國際間租稅協定簽署的基本範本共有二種，包括經濟合作發展組織（OECD）及聯合國（UN）範本。較為通行者為 OECD 租稅協定範本，適用於先進國家之間的雙邊租稅協定。

五、租稅協定範本

各國締結租稅協定，通常參考國際組織所發佈之租稅協定範本，此類範本有 OECD 租稅協定範本與聯合國租稅協定範本。兩者都是採國家對國家模式談判，各有其特色。

（一）OECD 租稅協定範本

OECD 租稅協定範本主張課稅權稅收歸屬以「居住地」為原則，儘量將所得歸屬由納稅者之「居住地國家」課稅，而「所得來源地國」則不課稅或從輕課稅。亦即其消除或減輕重複課稅的方法，是要求所得來源地國家對於另一方居民的所得，免徵全部或部分稅捐。因此是以犧牲所得來源地課稅主權，來換取居民課稅主權。其結果，對於有能力對外投資、外派人員，提供技術輸出的先進國家，較易取得課稅主權，明顯有利，例如歐洲、美國等。而對於開發中國家之稅收權益較為不利。

依據學者分析，OECD 租稅協定範本對於各種所得之課稅方法，按照其所得種類，原則上可區分下述三大類¹⁸：**【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 442 頁】**

1. 對於所得來源地及所在地國，可無限制的課稅

（1）不動產所得與不動產之讓與所得（第 6 條）。

（2）在該締約國所在之常設機構（PE）之利用及讓與所產生之所得（但國際運輸除外）（第 13 條）。

（3）在有常設機構的情形，歸屬於該常設機構之所得，該常設機構所在地國（第 7 條）。

（4）演藝人員及運動員提供勞務活動之所得，該勞務所在地國（第 17 條）。

（5）公司支付之董事酬勞，該公司之居住地國（所在地國）（第 16 條）。

18 川田剛，國際課稅の基礎知識，2006 年 7 訂版，頁 159-160。Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, at 16-17.
DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page3. 瀏覽日期: 2020.12.19.

(6) 勞工薪資所得，其提供勞務所在地國（但短期出差除外）（第 15 條）。

2. 來源地之課稅權，在某種程度上受到限制之所得

(1) 盈餘分配（持股比率 25%以上為條件，5%；其他，15%）（第 10 條）。

(2) 利息（10%）（第 11 條）。

3. 來源地及所在地國之課稅權，均受到限制之所得

(1) 使用費（權利金）、退職年金、學生教育、研修費。

(2) 股份持分之讓與等。

但下列情形，承認若干之柔軟性：

(1) 盈餘分配及利息之來源地國之稅率。

(2) 雙重課稅之排除方式之選擇。

(3) 對於常設機構之盈餘分配等。

（二）聯合國租稅協定範本

聯合國租稅協定範本則比較能兼顧落後國家之稅收權益，而主張由「所得來源地國課稅」，亦即其課稅權稅收歸屬以「所得來源地」為原則，儘量將所得歸屬由產生所得之來源地國家課稅，經濟發展程度較為落後的國家，採取此一範本，較能維護其權益，例如亞洲。

兩個範本的差異，在於聯合國範本較少限制來源地國家的課稅主權，例如並沒有對於股利所得、利息所得及權利金的就源扣繳稅率加以特別限制，而由締約國雙方在租稅協定中進行協商¹⁹。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 443 頁】

上述比較可以發現如果兩國的民間往來投資相當，則採取 OECD 租稅協定範本簽訂租稅協定，雙方並無不利。然而如果是開發中國家與已開發國家採取 OECD 租稅協定範本簽訂租稅協定，則由於已開發國家居民前往開發中國家較多，採取居民課稅主權原則，減少來源地國之課稅，將使來源地國亦即被投資之開發中國家蒙受稅收損失。亦即以犧牲來源地課稅主權，來換取居民課稅主權，對於開發中國家將相對不利。以日本為例，日本與進步國家締結之租稅協定，通常以 OECD 租稅協定範本為基礎。日本與開發中國家締結之租稅協定，通常以聯合國之租稅協定範本為基礎。

（三）我國簽訂之租稅協定模式

我國之租稅協定政策，為避免雙重課稅、防杜逃漏稅及增進雙方經貿及投資關係、文化交流及人民往來。所簽訂之租稅協定主要係參照經濟合作暨發展組織（OECD）及聯合國（UN）稅約範本，並考量雙方之政治、財政、經濟及貿易狀況而商訂。至 109

19 J. Arnold/J. McIntyre 著，張志勇等譯，國際稅收基礎（International Tax Primer），2005 年第 2 版，頁 178-180。

年7月8日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計33個；另海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定計13個²⁰。

貳、租稅協定之解釋

一、概說

（一）規律統合或統一解釋之必要

防止雙重課稅之租稅協定，其原始客觀目的在於防止雙重課稅（以及雙邊不課稅），以及公平分配締約國雙方的稅收利益。因此，租稅協定應當追求共同的法律效果，在此必須締約國雙方均能統一的適用協定規範作為前提。亦即必須雙方締約國的行政機關及法院有統一見解的一致性適用，才能達成此一目標。為能統一適用租稅協定以追求共同的法律效果，乃導出租稅協定之內部的「規律統合」(Regelungshomogenität der Abkommen)之要求²¹亦即從租稅協定本身進行解釋，其解釋結果必須為雙方締約國所接受²¹。【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第444頁】

有關租稅協定之解釋，應致力於在最大可能性範圍，使雙方締約國均可以接受的解釋，採取以相同方式解釋租稅協定，此即所謂「共識或共同解釋」(common interpretation)²²或「統一解釋」。在1986年，德國學者Klaus Vogel教授即提出主張租稅協定的統一解釋原則，以實現各國都能對租稅協定進行統一解釋的目標。其理由認為租稅協定的目的在於公平分配締約國之間的課稅權益，而只有在租稅協定獲得締約國雙方稽徵機關與稅務法院的一致適用時，此一租稅協定的目的才能實現²³。

對於此一解釋方法，有別於傳統解釋方法論，有認為其「更具有包容性、全面性、綜合性和能動性的特點。其中包容性是超越了所有的傳統解釋方法和路徑，著眼於解釋方法的整體性，將法院援引的成文法規定、法院判決和法官們當時的意見，結合當時的各國立法背景都進行分析、甄別和考量；全面性是指全面考察締約國對方稅務機關和法院、甚至是第三國稅務機關和法院的相關決定和判決；綜合性是指綜合考量各國在適用協定背後所隱藏的國家之間的稅收博弈和經濟利益驅動；能動性是指結合本國的產業結構和經濟發展趨勢相機抉擇在稅收協定的模糊地帶進行靈活解釋。為了實現協定的共同解釋，締約國一方在解釋稅收協定時，不僅需要考慮本國的司法判決等相關法律資料，還需要考慮締約國另一方甚至是第三國的相關法律資料。」²⁴

20 參見財政部網站，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/I91?cntId=82769>。瀏覽日期：2020.12.19。

21 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F 19.52.

22 Reimer/Rust (Editors), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1, 4th edn (2015), Art. 3 at. 90.

23 Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, Berkeley Journal of International Law, Volume 4, Issue 1, 1986, at. 37-38.

24 See Franziska Sixdorg Common Interpretation

24 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於2020.11.21第33屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁103以下。

又有認為上述統一（共同）解釋的法理基礎，可以國際禮讓作為其立論基礎之一。亦即「內國並無適用外國法的義務，適用外國法的理由只能是內國的禮讓。既然是禮讓，當然要考慮國家利益之間的平衡²⁵。所謂的『讓』（comity），實際上介於純粹的禮節（courtesy）與法律義務之間，來自於國家之間基於開明的自我利益與相互寬容而達成的一種默示協議²⁶。一方面，基於國家主權原則，國際禮讓不【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第445頁】應被視為一種『絕對的義務』，即其不能對主權國家產生法律上的約束力。另一方面，國際禮讓也不僅限於『禮節』或『善意』，而是一國在其領土範圍內對另一國立法、行政、司法行為的承認。在國際稅法中，國際禮讓說同樣能夠為稅收協定的共同解釋提供理論支撐。在解釋稅收協定時，雖然一國法院並無義務參考外國的司法判決，但在不損害本國稅收主權的情況下，一國仍然可以基於禮讓自願地參考外國法院對於稅收協定的解釋，以避免締約國雙方的解釋發生衝突，確保租稅協定的目的能夠得以實現。」²⁷

德國著名國際稅法學者 Schaumburg 教授主張在規律統合平等的要求下，只有在無法從租稅協定本身獲得圓滿解釋結果時，才考慮依據各自國家之內國法進行解釋。而且為達成上述目標，一般傳統國際法上解釋規則也不能無限制的加以適用。尤其不能適用所謂對於主權友善的解釋規則：依據該規則，在有疑義的情形，以盡可能最小限制締約國主權的解釋結果，優先採用²⁸。亦即一般國際條約之解釋原則，包括遇有疑義時，應使負擔義務一方國家較少負擔，或較少限制，以尊重其國家主權²⁹；但在租稅協定上，如果採取此一國際條約之一般解釋原則，則依據租稅協定締約國一方負有義務減少課稅，以保留部分稅源給他方國家課稅權益之情形，在遇有疑義之情形，將無庸減少課稅，其結果勢必損及他方締約國相對應之課稅權益。

（二）自主解釋之要求

租稅協定在統一解釋的要求下，應採取「自主解釋」（Autonomic Auslegung）方法³⁰。亦即其解釋應採取符合「國際自律的意義」（international autonomous meaning），採取所有締約者均能接受之合理解釋，亦即應採取國際通行之財稅意義（international fiscal

25 許光耀，國際私法，對外經濟貿易大學出版社，2013年版，頁26-27。轉引自崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於2020.11.21兩岸財稅法學研討會論文集，頁103。

26 霍政欣，國際私法（英文版），對外經濟貿易大學出版社，2017年版，頁50。轉引自崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於2020.11.21兩岸財稅法學研討會論文集，頁103。

27 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於2020.11.21第33屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁103以下。

28 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F 19.52.

29 丘宏達，現代國際法，頁228。

30 此一自主解釋之方法，有認為是導源於「國際私法」。國際私法為解決定性衝突之特殊的解釋問題，而發展出自主解釋方法。在此國際私法有關定性衝突問題，有依據自己本國物權法之定性，依據另一方國家物權法之定性，以及依據自主定性三種。其中自主定性，是取代前二者國家物權法之定性，而是借助於比較法以及目的解釋方法，發展出自己的標準（Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Gundlagen des Abkommensrechts Rz.113a.）。

meaning)，不受締約國之內國法的解釋的影響（the domestic law meaning）³¹。在此 OECD 租稅協定範本注釋提供各國可以普遍認同之一般法【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 446 頁】律意見，扮演重要角色。

在國際稅法上，如果租稅協定關於課稅權之分配規範，應合理地發揮作用，則雖然其連結各自不同的內國法，並就跨越國境的適用範圍，依其情形，加以修正，但原則上必須獨立於內國法，而應從「租稅協定本身一，進行解釋³²。此種從其意義關聯性，進行有關租稅協定之解釋，亦即「自主的解釋」，乃是以「符合事理」的解釋適用租稅協定為目標³³。故自主解釋之指導法律原則，似應參照自然法思想，本於「事件本質之合理性」要求，按照經濟活動創造所得價值貢獻，公平合理分配稅源，合理課稅作為雙方締約國之共同解釋適用租稅協定之目標。

在租稅協定與內國稅法之關係上，由於各國內國稅法之法制不同，並不容易統合共識協議出統一的國際稅法規範，因此租稅協定經常並未將全部國際稅法問題自己規定，反而有意識的不自己規定，而保留給內國法規範。因此自主解釋之標的範圍，其先決前提問題是，系爭解釋問題是否屬於租稅協定之規律領域（適用範圍），亦即是否涉及應予解釋之分配規範。例如有關所得歸屬以及所得金額之計算，通常被排除在租稅協定之規律對象範圍之外³⁴。

德國聯邦財稅法院 1999.3.24 判決即指出根據系爭租稅協定（指德奧租稅協定）並未規定不同的所得計算原則。有關境內居住者之所得種類及性質與其所得之計算方式，完全由內國法加以規定。租稅協定僅規定避免重複課稅，至於所得之歸屬，所得之計算以及內國之（主觀的或客觀的）稅捐義務等事項，原則上則不屬於租稅協定之規律標的。在租稅協定並未有不同之明文規定之情況下，其並未創設依據內國法所不存在之課稅權利（Besteuerungsrecht），故租稅協定並未把握依據內國稅法對於納稅義務人所未加以課稅之所得。又 OECD 租稅協定範本第 3 條第 2 項僅規定租稅協定之解釋原則，並不能違反各締約國之內國法律秩序，而變更各【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 447 頁】該國家之所得歸屬、所得定性或所得之計算³⁵。

有關自主解釋之適用範圍，可以列舉如下³⁶：

1. 在租稅協定中有自己的用語表達方式，而未援用內國法。
2. 在租稅協定中並未有定義之概念用語，依據租稅協定範本第 3 條第 2 項規定之意

31 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.96; Ajit Korde, Beneficial Owner – the debate continues. Tax Planning International Review, June 24, 2013. <http://www.bna.com/beneficial-owner-debate-nl7179874704/>（瀏覽日期：2016.6.4.）。另參見林世銘、楊葉承、黃美祝、汪瑞芝、陳明進，租稅協定受益所有人認定問題之探討，財稅研究，43 卷 5 期，2014 年 9 月，頁 22。

32 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113b.

33 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113c.

34 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113e

35 BFH-Urteil vom 24.3.1999 (1 R 114/97) BStBl. 2000II S. 399.

36 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113f.

義關聯性，有必要獨立於內國法，進行自主解釋。此一依據意譯關聯性之自主解釋，原則上應優先於依據內國法之解釋。

3. 在不具有租稅協定範本第3條第2項規定之條件，而涉及租稅協定之概念，此一概念並不屬於租稅協定範本第3條第2項規定內國稅法之概念，亦即在內國法中，欠缺租稅協定所使用用語之稅法概念意義。

反之，如果租稅協定明白表示援用內國法加以定義其概念用語時，則不得再為自主解釋³⁷。

例如有關一項付款之所得種類之定性問題，租稅協定對於利息、權利金之所得均有具體定義，自應依據該定義進行解釋。倘若租稅協定對於所得種類之定性並無明文規定時，則其可能之解決途徑如下³⁸：

1. 每個適用租稅協定之國家，依據各該內國法之要求，對於協定用語進行定性。
2. 雙方國家一致認同的，依據「所得來源地國」之法律，對於協定用語進行定性。或者依據納稅者之「居住地國」法律，進行定性。
3. 雙方國家一致認同的，依據租稅協定之前後文，進行定性（自主定性）。

（三）促進自主解釋之手段

促進自主解釋之手段，可以包括下列方式³⁹：

1. 追求裁判統合。
2. 租稅協定範本及其註解之意義。
3. 經由行政專家進行解釋之協議以及闡明其意義。

有關國際條約或協定之解釋，在大部分國家均承認法院有權解釋之。如有疑【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第448頁】義，也可以先徵詢外交部之意見，以為解釋上參考。而在涉及租稅條約或協定之解釋疑義時，則可先徵詢財政部之意見。有關國際條約之解釋，如果涉及政治問題，有認為法院可以不解釋（所謂「政治問題條款」，Political Question Doctrine）。但由於課稅與否之問題。尚不涉及高度政治性問題，因此在租稅條約之解釋上，此一理論應無適用餘地⁴⁰。

在法院裁判適用租稅協定時，應儘量採取共識解釋方式，以尋求「國際上之裁判統合或和同」（Entscheidungsharmonie）或「共同解釋」（common interpretation）⁴¹。因此在解釋租稅協定之際，也應考慮他方締約國之權利。此種裁判統合的目標，在援用國際條

37 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113g.

38 Reimer/Rust (Editors), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1, 4th edn (2015), Introduction, at. 124.

39 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.113h.

40 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 97.

41 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.115.

約範本或另一個締約國行政機關所發布之行政命令，或比照援引其他國際租稅協定時，在事件本質上所應加以考慮者⁴²。

上述各國法院裁判統合之要求，必須法官能夠取得、持有外國法院裁判之資訊，以供參考辦理。尤其法官必須能具備外文能力，以掌握外國法院裁判之見解。就此在荷蘭阿姆斯特丹的國際財政文獻局（International Bureau of Fiscal Documentation），已經建立各國有關租稅協定之裁判之資料庫可供參考⁴³。又租稅協定範本第 2 條第 4 項規定要求締約國之主管機關應主動通知他方締約國關於其國內稅法之重大變動。此亦係有助於共同解釋之措施，甚至於有關租稅協定之司法裁判或相關解釋，亦鼓勵各締約國間相互交換此類協定解釋見解之資訊⁴⁴。

裁判統合之要求，由於欠缺法律上之拘束力，因此並未被強制要求本國法院裁判在沒有反省或審查的情況下，直接以另一方法院裁判為基礎。如果外國法院裁判具有說服力，則應加以尊重。因此，在內容上本國法院並不受外國法院裁判之拘束⁴⁵。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 449 頁】

有關國際條約之解釋，雖然由內國法院解釋，但不應依據各該締約國之內國法之解釋規則或解釋慣例（je eigenen innerstaatlichen Auslegungsregeln oder gewohnheiten）為之。蓋國際條約所合意之國際法上義務，將因條約適用差異，導致無法統一適用遵守條約之風險⁴⁶。如果必須由國際法院裁判，則該法院並不受締約國一方內國法之憲法原則的拘束。同理，德國學者也有認為由內國法院解釋國際租稅協定時，也應適用相同規則，以免該國在協定的執行上，不承擔國際法上之義務，因此，對於條約的解釋，應在不同國家的解釋方法中尋找出斡旋的中間模式。從而較為嚴格的受到文字意義的拘束⁴⁷。

但依據司法院大法官釋字第 329 號解釋理由書，憲法第 63 條規定立法院有議決條約案之權，「依上述規定所締結之條約，其位階同於法律。」因此，國際租稅協定之位階仍在憲法之下，故其仍應受國內憲法之拘束⁴⁸，因此，內國法院對於條約之解釋，應不得抵觸國內憲法。

在遇到涉及租稅協定之法律問題時，例如甲國公司支付與乙國公司專利授權之權利金，在甲國是否屬於課稅所得，應當在甲國課稅？首先即應觀察甲、乙兩國之租稅條約

42 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 114.

43 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.116.

44 崔曉靜研究指出：「1981 年的《美國稅收協定範本》中曾擴大上述通知義務的範圍，規定締約國一方應將本國任何與協定適用有關的正式公佈的材料通知締約國另一方，上述材料包括立法、法律解釋、司法判決等（Article 2（2） of US Model Tax Convention on Income （16 June 1981），Models IBFD）。此種方式雖然有利於解決信息的獲取問題，但為締約國主管當局創設了過重的負擔。因此，2006 年修訂的《美國稅收協定範本》中刪除了該規定。」（崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於 2020.11.21 第 33 屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁 107）。

45 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.117.

46 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.96.

47 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.96.

48 松景芳郎等編，國際法，2007 年第 5 版，頁 18-19。

有無特別規定，其次再了解甲國之國內法規定。

就此在涉及租稅協定之所得種類定性差異時，可能導致重複課稅之困擾。為解決此一定性衝突問題，大陸學者崔曉靜教授建議居住地國應可以適當承認所得來源國的所得種類性質的認定（定性）結果，亦即由於各國的國內法對同一交易行為所生所得的定性不同，產生的所得定性衝突問題，恐無法透過共同解釋達成共識，因此，「為了調和國際租稅上所得定性的衝突，可以考慮接受 2000 年 OECD 租稅協定範本註釋新增的 23 條 A/B 款的新方法，規定納稅者居住地國應承認所得來源國的定性結果，其要求居住地國對所得來源地國根據租稅協定對於一項收入課稅時，應接受所得來源地國的所得定性結果，並為之提供免稅或稅額扣抵，以解決由於各締約國之國內法不同而產生的所得定性衝突問題。此一建議尊重來源地國對於經濟活動之所得給予何種定性，居住地國都會基於禮讓而尊重來源地【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 450 頁】國的定性，給予稅額扣抵或是免稅。但其風險在於以居民國稅收為代價單方面擴大來源國的稅基，可能會對居民國的稅收主權造成損害，因此法院仍應逐案考慮來源地國的定性結果，對租稅協定的解釋是否符合其宗旨」⁴⁹。

（四）共同（統一）解釋之實踐

大陸學者崔曉靜教授研究指出加拿大法院在審理國際租稅協定案件時，尤其是涉及加拿大與美國的租稅協定的案件，也經常運用共同解釋的方法，其對於外國法院有關租稅協定的判決採取了較為靈活與包容的態度⁵⁰。例如在 Canadian Pacific Limited 案中⁵¹，加拿大法院指出，雖然加拿大法院自身有權解釋美加租稅協定及其議定書，並且不受美國財政部對其解釋的約束，但如果租稅協定在兩個國家採取不同的解釋，將不幸導致雙重課稅的情事發生。因此，除非美國的解釋存在明顯錯誤，否則進行不同的解釋結論，應不可採取⁵²。

崔曉靜教授研究另指出美國法院在解釋國際條約時，也經常運用共同解釋的方法⁵³。在 El Al Israel Airlines 案中⁵⁴，美國最高法院在 1999.1.12 判決指出，協定夥伴國的意見被賦予了「相當大的分量」，其中協定的文本、起草歷史和基本目的，均要求美國法院遵循協定夥伴國對協定的共同看法⁵⁵。

49 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於 2020.11.21 第 33 屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁 111。

50 TD Securities (USA) LLC v. Her Majesty the Queen, 8 April 2010; Number 630 v. MNR 59 D.T.C. 300. Fraser Milner Casgrain (Firm), Canada-U.S. Tax Treaty: A Practical Interpretation, 3rd ed., 2009, at 579.

51 Canadian Pacific Ltd. v. The Queen, 76 DTC 6120 (F.C.T.D.).

52 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於 2020.11.21 第 33 屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁 105。

53 崔曉靜，國際稅收協定解釋的困境及其紓解，發表於 2020.11.21 第 33 屆海峽兩岸財稅法學術研討會論文集，頁 106。

54 El Al Israel Airlines, Ltd. v. Tsui Yuan Tseng, January 12, 1999.

<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/525/155/>. 瀏覽日期: 2020.12.19.

55 同說, Xerox Corporation v. United States (Internal Revenue Service), 6 December 1994; National Westminster Bank,

二、租稅協定之特別解釋基準：特別約定統一之解釋方法論

為避免各國在稅法解釋方法或解釋原則有不一致的情況，導致租稅協定無法統一解釋適用之結果，有必要在租稅協定中，統一協議合意締約國有關租稅協定之解釋方法及原則。故 OECD 租稅協定範本第 3 條第 2 項特別明文規定租稅協定【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 451 頁】之統一解釋方法論：「締約國一方在任何時候實施本協定時，對未經本協定明確定義的用語，除上下文另有不同解釋要求以外，應當具有該國在任何時候適用於本協定的稅捐的法律所規定的含義。於此情形，該一方締約國之稅法規定的意義，應優先於該國其他法律規定之該項用語的意義。」

承接上述租稅協定範本規定，我國與英國簽訂之避免所得稅及財產交易所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定第 3 條第 3 項規定：「本協定於一方領域適用時，其未界定之任何名詞，除上下文另有規定外，依本協定所稱租稅於協定適用當時之法律規定辦理，該領域稅法之規定應優先於該領域其他法律之規定。」我國與新加坡簽訂之防止雙重課稅及防杜逃稅之租稅協定第 3 條第 2 項規定：「關於本協定在任何一方領土內實施時，凡未加以界定之名詞，除依文義須另作解釋者外，應具有各該領土內與本協定適用之租稅有關之法律之意義。」

租稅協定對於租稅協定的解釋基準，既然已經有特別規定，自應優先於一般國際條約之解釋法則而適用。且此一租稅協定之一般解釋基準，除租稅協定另有特別解釋基準之條款規定外，均應補充適用此一解釋基準⁵⁶。

此一一般解釋基準可分下述三項：（1）租稅協定之概念定義，（2）租稅協定之意義關聯性，（3）國內法之概念意義。茲分述之：

（一）租稅協定之概念定義

在租稅協定本身已經對於法律概念加以定義時，應優先適用其定義，而無適用各締約國之內國稅法加以解釋之餘地⁵⁷。例如對於居住者、常設機構、股利、利息及權利金等之定義，通常於租稅協定中均已加以定義，自應優先適用之。在此租稅協定可能使用與內國稅法之概念用語相同或相似，但定義不同，因此毋庸為相同之解釋，在此並無「概念同一性」解釋之問題，而毋寧應認為採取概念之平行解釋⁵⁸。

倘若租稅協定欠缺此種概念定義時，則其次應優先考量有無必要參照租稅協定之意義關聯性進行解釋，而不得立即直接回溯適用內國法之規定⁵⁹。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 452 頁】

PLC v. Internal Revenue Service, 15 January 2008.

56 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 1993, S. 572.

57 Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 35. Erg. Lfg. 2019, Art. 3 Rz. 230.

58 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, F 16.58.

59 Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 35. Erg. Lfg. 2019, Art. 3 Rz. 231.

（二）租稅協定之意義關聯性

租稅協定範本第3條第2項規定：「上下文另有不同解釋要求」，或租稅協定約定「上下文另有規定」，在此可認為是租稅協定條文之上下條文脈絡以及整體協定條文之「意義關聯性」（Abkommenszusammenhang）導出獨特意義之解釋時（考量租稅協定之體系正義的及合目的的要求），則應優先適用。此尤其在如果回溯適用締約國之內國法將可能產生「不適當結果」（unangemessenen Ergebnisse）時，更應肯定上述意義關聯性之解釋方法⁶⁰。此一「上下文另有不同解釋要求」之要件之滿足，應由主張者負擔舉證責任⁶¹。

上述意義關聯性，不僅應從個別的條文用語或概念出發，而且也包括根據所有租稅協定條文之整體，進行解釋，以確保兩個締約國間租稅協定規律之統合統一適用⁶²。在此意義關聯性，應考量租稅協定文書之相關內容，有關附屬文件⁶³；也應斟酌締約時雙方締約國之意圖，以及（基於對等原則與締約基礎之）兩個締約國的內國法律秩序之有關規定所表示之意義⁶⁴。

此種從租稅協定本身產生之意義關聯性之解釋，足以確保租稅協定內部的規範統合平等，以統一解釋兩個締約國之租稅協定規範。在此有認為可以引進文義的、歷史的，體系的以及目的的解釋因素，經由彼此補充運用，以推論出對於締約國雙方具有拘束力之租稅協定規範之意旨。其中尤其是足以達成締約目的在於避免雙重課稅以及公平分配締約國間之稅源之解釋，應予優先考慮⁶⁵。此種締約目的導向之基準，決定符合協定之意義關聯性，有關租稅協定之概念（意義關聯性），其意義應取向於租稅協定之目的進行闡釋及澄清。巧如按照締約國之內國法進行解釋，可能無法考量租稅協定之目的。因此目的解釋應優先⁶⁶。

依據上述體系解釋方法，其體系解釋應限制於租稅協定本身，而不及於各締約國之內國法。亦即租稅協定使用之概念，應從租稅協定本身解釋，而不應追溯【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第453頁】到各締約國之內國法，但租稅協定已經明白引用各該國內法規定者，不在此限⁶⁷。

由於上述範本條文規定「另有不同解釋要求」，因此學者有認為不必窮盡意義關聯性解釋基準，而應當僅具有「特別重要的理由」（Gründe besonderen Gewichts）而須為不同解釋之要求時，才採取意義關聯性之解釋。否則，仍應可採取參照國內法之解釋⁶⁸。

（三）國內法之概念意義

60 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Art.3 Rz.121.

61 ReimerZRust (Editors), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1, 4th edn (2015), Art.3 at. 125.

62 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, F 16.61f

63 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Art.3 Rz.121a.

64 OECD 租稅協定範本註解第3條第12段。

65 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 1993, S. 576 f.

66 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F19.57.

67 Gerrit Frotcher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 103.

68 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Art.3 Rz.120a.

此即在租稅協定未有特別規定用語解釋定義時，原則上應補充適用締約國一方之國內稅法規定。依據此一規定，學者認為應進行三階段的解釋程序⁶⁹：

（1）租稅協定有無特別之用語定義？

（2）本協定未有明確定義的用語，則締約國本國法律（尤其稅法）規定之用語意義為何？

（3）租稅協定條文之上下文，有無另有不同於國內稅法用語意義之解釋要求？

如果租稅協定借用國內法上的法律概念用語，則在解釋此一概念時，基於事件的密切關聯性，應以國內稅法的概念意義解釋為準，並應優先於該國其他法律規定之該項用語的意義。而在參照援用國內法時，通說認為除租稅協定有特別限制規定外，原則上並非以「靜態的」在租稅協定「締約時」的國內法為準，而應「動態的援用」要在具體個案「適用法規時」的國內法為準⁷⁰。租稅協定範本第3條第2項規定即採取此一見解，此即「動態的法律適用方法」（*dynamische Verweisung*）。

此種回歸適用國內法解釋租稅協定用語之目的，固然原則上與租稅協定之規範統合平等精神不符，而可能無法排除兩國雙重課稅或雙重免稅而流失稅收的情況。但其正當性依據在於：如果不加以參照援用，則將無法適用租稅協定之規定。因此，除非有上述正當性情形，否則，參照國內法之基準進行解釋，不應作為解釋的原則⁷¹。

在動態的參照援用國內法的情形，可能發生國內法的概念定義變更，而導致【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第454頁】租稅協定面向（尤其是在分配稅源規範領域）之法律效果變動。例如享有課稅權之所得來源地國家援用國內法，而如發生國內法有關所得來源地規定修正變更，即可能導致居住地國之不利負擔。在此如要防止此一現象，則應在租稅協定中對於援用規定設限。例如OECD租稅協定範本第6條第2項第2句規定：「船舶、船隻和飛機不應視為不動產。」⁷²

不過，也有少數見解認為為了避免變動締約國之國際法上義務，除租稅協定另有規定外，否則，應以在締結協定當時之締約國的國內法為準，否則租稅協定之權利義務關係，將可由締約國之一方任意修正國內法而變動，如此並不公平。

有關適用內國稅法規定，是指內國租稅法律而言，並不包括內國稅法之一般法律思想，也不適宜對於租稅協定之規範漏洞，引用適用內國稅法規定進行規範漏洞之補充，以免使租稅協定與內國法兩者間所具有不同的價值判斷面向，產生違反體系正義的混淆⁷³。

69 Arnold/McIntyre, International Tax Primer, 2ed.7 2002, p. 114.

70 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 185 ff.

71 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 1993, S. 577.

72 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F19.60.

73 Schonfeld /Ditz, DBA, Kommentar, 2. Aufl., 2019, Art.3 Rz.67.

在此，適用締約國之國內稅法規定，如仍無法解決問題時，則應導入兩國政府間之相互協議，於此情形，固然應適用條約解釋之一般原則，並不違反締結條約之旨趣及目的，也應充分考慮兩國之國內稅法規定。在此有認為在判斷基準有若干選擇餘地時，則應以來源地國之解釋優先，而對之居住地國則應加以尊重⁷⁴。本文則認為應當公平兼顧締約國雙方（來源地國及居住地國）之課稅稅收權益。

三、國際法上一般解釋法則：維也納條約法公約有關國際條約之解釋原則

由於租稅協定之特殊性，有關租稅協定之解釋，應優先適用租稅協定之一般的及特別的解釋規則。在不牴觸上述解釋規則下，應「補充適用」國際法之解釋原則，尤其是維也納條約法公約（The Vienna Convention on the Law of Treaties）之規定。該公約普遍適用於所有一般條約之解釋，並不限於租稅條約或協定。因此，有認為其並未能考慮到雙重租稅協定之特殊性⁷⁵。但基本上條約法公約之解釋法則，與上述租稅協定之一般的解釋規則大致相當。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 455 頁】

維也納條約法公約第 31 條規定解釋原則如下⁷⁶：

「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，上下文除指連同前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。」

在傳統上，國際法的解釋取向，大概有下述三種，可以交互運用⁷⁷：

（1）文義及體系解釋（客觀約文方法，Objectivew or textual approach）：分析條約用語在前後條文脈絡中之通常意義。亦即締約國之真意已經表明在國際條約約文上，因此應探求其約文之客觀意思。

租稅協定雖然成為國內法之一部分，具有國內法之效力，但法院在解釋租稅協定條

74 小松芳明，國際租稅法講義，1998 年增補版，頁 26-27。

75 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 105.

76 本公約中文譯文，引自 <https://www.61aws.net/61aw/law2/維也納條約法公約.htm>。瀏覽日期：109.12.14.

77 丘宏達，現代國際法，頁 222；Ned Shelton, Interpretation and Application of Tax Treaties, 2004, p. 166.

文時，仍有義務賦予其與國際法用語相同意義之解釋，而如果國內法之意義與之有所不同時，則仍不適用該國內法之解釋意義⁷⁸。

（2）歷史解釋（主觀方法，Subjective approach）：條約解釋應探求締約國雙方當事人之真意或意圖。

（3）目的解釋（目的方法，Teleological or objective approach）：條約解釋應闡明條約目的及宗旨，按照其標的及目的解釋，以使其目的及宗旨生效。

上述三種解釋方法並未互相排斥。有關條約解釋之基本原則，規定於維也納【植根雜誌第36卷11期，2020年11月，第456頁】條約法公約第31條以下規定，其中第31條第1項規定：「一個條約之解釋，應本於誠信原則，符合條約用語在前後條文脈絡中之通常意義，按照其標的及目的為之。」上述誠信原則之解釋，要求在國際上之行為應公平、合理、正直及誠實。如有濫用權利，則違反誠信原則。如果僅斟酌締約國一方當事人之主觀的觀念意思，作為解釋依據時，則將違反租稅協定文字上所呈現之客觀上意思，而有違反誠實信用原則。因此，條約法公約第31條第1項的解釋規則，要求其解釋結果應致力於儘量可能的使他方締約國也可以接受。

又該公約並不禁止條約漏洞之補充，因此，有關租稅協定如有規範漏洞時，可以國際法上之原理原則加以規範漏洞補充（法之續造），特別是法律上推論程序，如類推適用，可以填補漏洞。但考慮事件之特殊性，應依據租稅協定之規範，而非引用內國法，進行漏洞補充。又國際條約法上主權友善原則，也不適用於雙重課稅協定⁷⁹。

如果對於租稅協定之概念，兩個締約國之內國法意義有不同時，則可能產生無法意欲的雙重課稅或雙重不課稅。例如租稅協定之盈餘分配、利息等概念之「定性」問題，即可能涉及同一概念，而在不同締約國之內國法具有不同意義⁸⁰。

四、租稅協定範本之「條文註釋」：協助統一解釋

OECD 租稅協定範本，僅供各個國家締約參考，並非具有國際法拘束效力的條約或協定，亦不屬於國際習慣法，其本身並無正式的法律上規範拘束效力⁸¹。但其「條文註釋」（於1992年發行第1版，至2017年發行第10版註釋）⁸²對於解釋租稅條約或協定也扮演重要角色，具有協助各締約國「統一解釋」租稅協定規範之功能。如果租稅協定所適用之用語以及表達方式，在與OECD租稅協定範本之用語一致的範圍內，則可「推定」認為其具有相同意義內涵。因此在解釋該等用【植根雜誌第36卷11期，2020年11

78 Ned Shelton, Interpretation and Application of Tax Treaties, 2004, p. 165.

79 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 1993, S. 578.

80 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.96b.

81 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F19.76.

82 Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

DOI:<https://doi.org/10.1787/mtc-cond-2017-en>.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc-cond-2017-en#page3.瀏覽日期：2020.12.19.

月，第 457 頁】語概念或條款時，應可引用 OECD 租稅協定範本之註釋說明，。反之，如果租稅協定之用語，與 OECD 租稅協定範本之用語並不相一致時，則可推定認為其應具有不同的意義內涵^{83o}

OECD 租稅協定範本的註釋，是經過成員國共同磋商而成，在此過程中，成員國均有機會對於該註釋內容提出保留，因此，其在條約法公約地位上，有認為如果締約國屬於 OECD 成員國，則屬於維也納條約法公約第 31 條第 2 項之「上下文本」之文書⁸⁴。但有認為租稅協定範本及其註釋，已經為世界許多國家參考採用，可說構成國際租稅的共同語言，只要租稅協定採用租稅協定範本之用語，而且該締約國對於範本註釋並未提出保留或意見，則可認為該締約國有意採用有關範本註釋，作為其協定條款用語之「通常意義」(Gewöhnliche Bedeutung)，因此屬於條約法公約第 31 條第 1 項之條約用語之「通常意義」⁸⁵。亦有認為範本註釋屬於維也納條約法公約第 31 條第 4 項規定：「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。」之特殊意義，可作為闡明締約國之歷史的意圖以及實際上所合意之客觀的表意價值之解釋手段⁸⁶。

有關註釋之參考，德國通說及判例認為原則上應以「締結條約時」之租稅條約範本所為註釋之見解為限⁸⁷。如果租稅協定雙方約定以租稅協定範本作為解釋基準時，則基於憲法上理由，應以該項租稅協定範本發布後所締結之租稅協定，為其適用範圍。至於租稅協定於締結後，將來才變更的協定範本或其解釋，如果牴觸締約國雙方之意思，則不能適用。亦即原則上採取「靜態的解釋法」，而不採取動態的解釋法，故原則上不斟酌租稅協定範本註解在締約後發佈之見解⁸⁸。但例外情形，如果嗣後變更範本條文之解釋，僅是「澄清」概念用語意義的效力，則可【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 458 頁】適用⁸⁹。

但德國少數說有認為租稅協定之範本註釋，屬於 OECD 國家政府代表所共同完成之文件，具有專家意見性質，屬於可信賴性之解釋，應可作為解釋適用租稅協定之準則。此亦適用於在註釋變更前已經完成簽約之租稅協定，蓋因法律之解釋，並非依據法律公布時之見解進行解釋，而應依據作成解釋當時之見解為準。因此，在解釋以往所簽訂之租稅協定時，也可以將其嗣後才完成之註釋意見納入參考⁹⁰。

83 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F19.75/19.77.

84 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.126b.

85 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.126;廖益新，國際稅收協定，收於廖益新主編，國際稅法學，2008 年第 1 版，頁 84。

86 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, F19.76.

87 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 127.

88 德國通說及聯邦財稅法院歷年來裁判採取此種「靜態的解釋法」，而不採取「動態的解釋法」(ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus) (Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., 2015, Grundlagen des Abkommensrechts Rz.127; BFH v. 16. I. 2014, I R 30/12)。另外參見 BFH BStBl. II 2011, 488 (490) : DBA Schweiz; BFH BFHE 234, 63 (69) : DBA Ungarn 1977, BFH BStBl. II 2012, 106 (109)。

89 Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 35. Erg. Lfg. 2019, Art. 3 Rz. 202.

90 Gerrit Frotcher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 101 (München, C.H. Beck)。

而依據 OECD 租稅協定範本註釋之說明，認為其註釋得作為解決締約國雙方有關租稅協定之解釋爭議之依據。亦即有註釋說明，可認為具有「法理」解釋性質。

參、租稅協定之適用

一、租稅協定與國內法之適用順序

在涉及國際租稅之案件，在法律適用順序上應何者優先，不無疑義。由於租稅協定分配兩國間之課稅權，性質上是對於依據國內法所成立之納稅義務，附加新的課稅要件，故有認為原則上應先適用國內法，確認有無本國課稅權（納稅義務），接著再適用租稅協定，以確認有無課稅限制以及如何課稅。如果依據國內法規定，對於某一特定的事實關係在國內實體法上已經沒有課稅權利時，則無庸依據租稅協定審查課稅權之分配或限制問題⁹¹。在例外情形，如果國內稅法特別引用租稅協定時，則應優先適用租稅協定作為適用順序。

但有認為特別法應優先適用，故優先適用租稅協定，在租稅協定有引用國內法時，再補充適用國內稅法。另有認為國內法與租稅協定具有同等價值，故其法規適用順序，係屬於「合目的性」之適用問題，最後結論應屬相同⁹²。

德國聯邦財務法院則通常傾向採取「實用性觀點」，在具體個案中決定其適用【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 459 頁】順序，以解決問題⁹³，並非固定採取何種審查適用模式。例如在德國人拋棄座落於法國之不動產之長期租賃，所取得之補償金，應否課徵所得稅之爭議，德國聯邦財稅法院 1982 年 4 月 28 日判決⁹⁴認為應優先適用租稅協定，在此德法兩國之租稅協定對此問題並未明文規定，而首先需要對於該租稅協定之意義及其關聯性進行解釋，在第二階段再行取向於內國法（德國法）之各項原則。亦即在此先決問題，必須先確認系爭租稅協定將課稅權歸屬於哪個締約國後，其次才有再探討系爭所得依據內國稅法，應歸類於何種所得之問題的空間。而德法之租稅協定關於不動產之所得的課稅權利，是劃歸給不動產所在地國家。

就涉及外國之事實關係的認定上，有時也必須依據各個不同國家之外國法律（不僅外國稅法，也可能包括其他外國法律，例如公司法以及民法等整體法律秩序）加以判斷。尤其在涉及稅法適用上的先決問題，經常必須先決定應適用哪一個國家的民法（或包括其公法）。此一問題，不僅在伴隨民法安排的租稅種類，例如遺產及贈與稅，而且在其他稅目種類也具有意義⁹⁵。【植根雜誌第 36 卷 11 期，2020 年 11 月，第 460 頁】

91 Schönfeld/Ditz, DBA, 1. Aufl., 2013, Systematik Rz. 23; Florian Hasse, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., 2016, Einleitung II Rn. 91.

92 Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Grundlagen Rz. 87.

93 同說, Reimer/Rust (Editors), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume 1, 4th edn (2015), Introduction, at. 68.

94 BFH-Urteil vom 28.4.1982 (I R 151/78) BStBl. 1982 II S. 566.

95 Florian Hasse, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., 2016, Einleitung II Rn. 89.