

刊登於法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 73-102 頁。

租稅協定相關問題之探討

陳清秀

東吳大學法律系兼任教授

目次

- 壹、租稅協定之締結目的
 - 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
- 貳、簽訂租稅協定之效益
 - 一、對人民及企業部分
 - 二、對政府部分
- 參、租稅協定範本之版本選擇
 - 一、OECD租稅協定範本
 - 二、UN租稅協定範本
 - 三、我國簽訂之租稅協定模式
- 肆、租稅協定之性質及其效力
 - 一、租稅協定與國內法之關係
 - 二、租稅協定之人的效力範圍
 - 三、租稅協定之空間的效力範圍
 - 四、租稅協定之物的效力範圍
 - 五、租稅協定之時的效力
- 伍、租稅協定之一般原則
 - 一、維持原則
 - 二、保留原則
- 陸、租稅協定之解釋
 - 一、概說
 - 二、租稅協定之一般解釋基準
 - 三、國際法上解釋法則一維也納條約法公約
 - 四、租稅協定範本條文之註釋
- 柒、租稅協定之適用

捌、租稅協定之濫用

一、概說

二、租稅協定之濫用類型

三、防止適用租稅協定之國際法措施

四、防止濫用租稅協定之國內法措施

玖、結語

摘要

租稅協定之目的，係在於劃分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。租稅協定具有特別法效力，優先內國稅法規定而適用，但租稅協定不得創設或擴大締約國之課稅權。有關租稅協定之適用範圍，通常適用於在締約國之一方或雙方居住之人【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 73 頁】（居住者）；租稅協定之空間效力範圍，依據其國內法決定之，通常以各國之主權領域為範圍；其規範對象以所得的課稅為主；其適用通常採取不溯及既往原則，以租稅協定生效後所發生的所得或下一課稅年度之所得，開始適用。有關租稅協定之解釋，與一般國內法解釋不同，應符合協定內部規律統合平等之要求，以國際法之解釋原則為優先，以公平維護雙方國家之利益。有關租稅協定之濫用，除透過租稅協定加以防制外，也可以適用國內法關於租稅規避防制條款規定，避免濫用。

關鍵詞：

租稅條約、租稅協定、租稅協定之效力、租稅協定之解釋、租稅協定之濫用

壹、租稅協定之締結目的

依據維也納條約法公約第 2 條第 1 項規定，稱條約者，謂國家間所締結而以國際法為準之國際書面協定，不論其載於一項單獨文書或兩項以上相互有關之文書內，亦不論其特定名稱如何。有關兩國間所訂立之租稅條約（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。

由於我國與許多國家沒有正式外交關係，所以雙方有時訂定正式協定，有時由雙方

授權機構訂立準官方協定¹。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，其內容直接涉及納稅義務人權利義務且具有法律上之效力，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（例如與巴拉圭簽定之租稅協定），我國實務上在中文翻譯上一般均統稱為「租稅協定」（tax convention）²。但其使用 ARRANGEMENT³者，則稱為租稅協議（例如與法國簽定之租稅協議）。不論其用語如何，依據我國條約及協定處理準則第 3 條第 1 項規定，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，均屬於本準則所稱條約之範圍。本文為說明上方便，以下統一使用租稅協定之名稱。

有關租稅協定之目的，係在於劃分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之課稅保障，透過【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 74 頁】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（參見最高行政法院 99 年度判字第 723 號判決）。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⁴：

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，現行所得稅法第三條規定並未承認稅額扣抵制度，以致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。

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。

1 丘宏達（2010），現代國際法，修訂二版 4 刷，三民書局，頁 157。

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，前揭書，頁 164）。

3 此一 ARRANGEMENT 名稱，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，前揭書，頁 164）。

4 藤本哲也（2005 年），國際租稅法，平成 17 年初版，中央經濟社，74-76 頁。

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，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。

貳、簽訂租稅協定之效益

有關簽訂租稅協定之效益，以兩岸簽訂防止所得雙重課稅及逃漏稅之租稅協議為例。台灣與中國大陸如能簽訂租稅協定，其內容應與一般租稅協定內容大體相同。其具體效益，如參考財政部之【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 75 頁】分析說明，可分述如下⁵：

一、對人民及企業部分

（一）有利臺商與其他國家或地區之廠商在大陸公平競爭

中國大陸目前已與 89 個國家及香港、澳門地區簽署租稅協定（或安排），該等國家或地區之廠商在大陸可適用租稅協定（或安排）而於賦稅上較具優勢，使臺商相對處於不利之競爭地位，兩岸簽署租稅協議將有助於臺商與其他國家或地區之廠商在大陸公平競爭。

（二）消除兩岸間雙重課稅目前兩岸各依其法律規定行使課稅

權，雖均採單方面消除雙重課稅措施，惟雙方課稅規定有所差異，致仍有雙重課稅問題；另由於雙方稽徵機關均積極查核關係企業移轉訂價避稅案件，亦增加臺商面臨雙重課稅之風險。兩岸簽署租稅協議提供相對應調整及相互協議機制，可消除雙重課稅。

（三）降低納稅成本

兩岸簽署租稅協議，在互惠原則下所得來源地對於部分所得放棄課稅權，可簡化申

5 參見財政部賦稅署網站，瀏覽日期：99.4.23。

報，另如遇有不合該租稅協議規定課稅之情事，可透過主管機關相互協議解決爭議，以達降低納稅成本及爭訟成本之效果。

（四）降低租稅課徵不確定性，減少投資風險

鑑於所得稅法及租稅減免措施，常因應經濟、社會發展及政府財政狀況而作修正，投資人之所得稅負因此處於不確定狀態。兩岸租稅協議提供免稅或優惠扣繳率，優先於稅法適用，將使投資人免受稅法修正干擾，降低投資風險。

二、對政府部分

（一）增加我國投資環境之吸引力

我國與中國大陸主要競爭對手（如日本、韓國、新加坡、香港等）均簽有租稅協定（安排），在其他投資條件相同之情況下，陸資及中國大陸外商來臺投資無租稅協議之適用，在台灣投資外商轉投資大陸，也無租稅協議之適用，其稅負或將高於投資其他國家或地區。兩岸簽署租稅協議，可增加我國投資環境之吸引力。

（二）現階段具提高稅收效益，長期提高我國投資環境競爭力，可帶動關聯產業發展及創造就業機會，具經濟效益。

（三）掌握課稅資訊，維護租稅公平

藉由兩岸租稅協議，雙方稽徵機關可相互提供稅務協助，有效掌握課稅資訊，提升稽徵效率及核課之正確性，以維護租稅公平。至於課稅資訊之交換，雙方均有保密義務，不會影響人民及企業權益。

國際間對於租稅協定之資訊交換規定，主要係參考經濟合作暨發展組織（OECD）租稅條約範本⁶，規範締約一方在【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 76 頁】符合租稅協定之範圍內，得請求締約他方依一般行政程序可查得之資料，提供課稅資料；所要求提供之資料必須是與稅捐稽徵有關，任何試探性資訊或無明確性之調查案件，則不被允許。

又依租稅協定規定被要求交換資訊之領域，其法律或行政實務上賦予當事人之權益及保護措施，不受該規定之影響。

各國課稅資訊的交換，包括例行的交換、經特別請求的交換以及一方主動提供三種⁷，分述如下：

1. 例行的交換，例如一方締約國，每年例行的將他方締約國之境內居住者，取得來源於一方締約國之各類所得資料，提供與他方締約國主管機關。

6 有關 OECD 租稅條約範本之中譯文，參見陳清秀（2010），現代稅法原理與國際稅法，第 2 版，頁 773 以下。

7 那力（2006），國際逃稅與避稅的法律規制，收於劉劍文主編，國際稅法學，第 2 版，頁 237。

2. 經特別請求的交換，例如為確定納稅義務所需要有關納稅人在對方境內之各項所得及財產資料，包括收益細節、銀行帳戶往來、營業活動範圍以及有關商品或勞務之價格、成本費用等情報資訊。

3. 一方主動提供資料，例如一方主管機關在稽徵程序上發現某種對於他方締約國主管機關確定納稅人的納稅義務可能具有重要意義的情報資訊，應主動將情報提供他方主管機關。

依據「適用所得稅協定查核準則」第 33 條規定：「稅捐稽徵機關因查核業務需要，得依據所得稅協定有關資訊交換之規定，函請財政部賦稅署洽請他方締約國查證或提供相關資訊」他方締約國之所得稅協定主管機關要求提供納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應由財政部賦稅署受理及答復，該管稅捐稽徵機關應予協助提供及處理資料。」因此提供課稅資料之範圍，包括納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料⁸。

為配合執行租稅協定所規定相互協助提供課稅資料之義務，有些國家基於互惠原則，更進一步修正其國內稅法，例如日本平成 15 年（2003 年）修正租稅條約實施特例法第 9 條，明定雖然並非為了本國課稅利益，而是為了因應其他國家稽徵機關進行稅務調查（並非為刑事犯罪偵查目的）之要求協助提供課稅資料，原則上稽徵機關得對於特定人進行詢問，並檢查有關帳簿憑證資料（創設新型態之詢問檢查制度）⁹。【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 77 頁】

依據以往經驗，我國僅依租稅協定應對方要求進行個案資訊交換，並未從事自發及自動資訊交換。在實務上，近 5 年來僅有 8 個具體個案進行資訊交換，且均為涉及逃漏稅之案件¹⁰。

參、租稅協定範本之版本選擇

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 範本，適用於先進國家之間的雙邊租稅協定。

一、OECD 租稅協定範本

一般而言，OECD 範本與 UN 範本都是採國家對國家模式談判，但 OECD 範本主張課稅權稅收歸屬以「居住地」為原則，儘量將所得歸屬由居住地國家課稅，而來源地國

8 中國大陸與新加坡政府簽訂的租稅協定第 27 條第 1 項也規定情報交換如下：「一、締約國雙方主管當局應交換為實施本協定的規定所需要的情報，特別是防止本協定所含稅總的偷漏稅的情報。締約國一方收到的情報應作密件處理，僅應告知與本協定所含稅種有關的查定、徵收、執行、起訴或裁決上訴有關的人員或當局（包括法院和行政管理部門）。上述人員或當局應僅為上述目的使兩該情報，但可以在公開法庭的訴訟程序或法庭判決中公開有關情報。」

9 藤本治彥（2005 年），「國際課稅共助」，收於水野忠恒編，『國際課稅の理論と課題〔2 訂版〕』350-351 頁，稅務經理協會。

10 財政部賦稅署網站新聞稿，瀏覽日期：99.4.23。

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。

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¹¹：

（一）對於來源地及所在地國之課稅權，全面加以承認

- a. 不動產所得與不動產之讓與所得（第 6 條）
- b. 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 7 條）。
- c. 在有常設機構的情形，歸屬於該常設機構之所得。

（二）來源地之課稅權，在某種程度上受到限制之所得

- a. 盈餘分配（持股比率 25% 以上為條件，5%；其他，15%）
- b. 利息（10%）

（三）來源地及所在地國之課稅權，均受到限制之所得

- a 使用費（權利金）、退職年金、學生教育、研修費。
- b. 股份持分之讓與等。

但下列情形，承認若干之柔軟性：

- a. 盈餘分配及利息之來源地國之稅率
- b. 雙重課稅之排除方式之選擇》
- c. 對於常設機構之盈餘分配等。

二、UN 租稅協定範本

UN 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【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 78 頁】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

11 川田剛（2006），『國際課稅の基礎知識〔7 訂版〕』，159-160 頁，稅務經理協會。

協定中進行協商¹²。

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 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 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。

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¹³。至 100 年 1 月 1 日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 20 個；另海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定計 14 個。

肆、租稅協定之性質及其效力

一、租稅協定與國內法之關係

（一）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稅收管轄權間之衝突。一方面規範一方締約國對於跨國所得及財產行使來源地稅收管轄權之範圍及程度，另一方面要求他方締約國行使居民稅收管轄權時，應採取必要的排除重複課稅措施。因此，租稅協定的作用在於對於締約國之國內稅法之課稅權之行使，進行調整或限制，以實現擴國所得及財產價值之公平課稅為目的，但不得創設或擴大締約國之課稅權¹⁴。

（二）租稅協定具有特別法效力，優先內稅法規定而適用

依據司法院大法官釋字第 329 號解釋：「憲法所稱之條約，係指我國（包括主管機關授權之機構或團體）與其他國家（包括其授權之機關或團體）或國際組織所締結之國際書面協定，名稱用條約【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 79 頁】或公約者，或用協定等其他名稱而其內容直接涉及國防、外交、財政、經濟等之國家重要事項或直接

12 J.Arnlod/J.McIntyre 著，張志勇等譯（2005），《國際稅收基礎（InternationalTaxPrimer）》，第 2 版，頁 178-180。

13 參見財政部賦稅署網站（<http://www.dot.gov.tw/dotyhome.jsp?msem0=200912140006&serno=200912140020&menudata=DotMenu&contlinlc=content/treaty.jsp&level2=Y&qclass=>），瀏覽日期 100.3.10。

14 廖益新（2008），〈國際稅收協定〉，收於廖益新主編，《國際稅法學》，第 1 版，頁 75。

涉及人民之權利義務且具有法律上效力者而言。

其中名稱為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（例如協定內容係重複法律之規定，或已將協定內容訂定於法律）者外，亦應送立法院審議》

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。外交部所訂之「條約及協定處理準則」，應依本解釋意旨修正之，乃屬當然。」

15

有關避免所得及財產之雙重課稅之租稅協定，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，且具有法律上效力者，其位階同於法律，原本應送立法院審議。其經法律授權簽訂者，方始毋庸送立法院審議。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。」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，應優先適用外，且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，屬於法規命令，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，一國政府有義務不制定違反條約之法律，故在解釋上應儘可能推定立法機關不願為與條約有牴觸之立法。」¹⁶，故「原則上法律與條約牴觸，應以條約之效力為優。」¹⁷「故條約與內國一般法律牴觸時，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用條約之規定」（台灣高等法院79年上更（一）字第128號判決）¹⁸。

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規定¹⁹。就此而言，租稅協定可【法令月刊第62卷5期，2011年5月，第80頁】謂具有「特別法」之性質，且具有國內法之效力，得直接適用之。

15 條約及協定處理準則所定「條約」及「協定」之區別，係以該書面協議之名稱有無使用條約、公約，或有無批准條款，或其內容是否涉及國家重要事項或人民權利義務且具有法律上的效力等為標準。因為租稅協定涉及人民權利義務，且具有法律上的效力，故屬於條約範圍。而維也納條約法公約所稱「條約」的範圍，則涵蓋「條約及協定處理準則」所稱「條約」及「協定」。

16 法務部72年法（七二）律字第1813號函。

17 司法院20.7.27訓令司法行政部訓字第459號。

18 引自丘宏達，前揭書，頁130以下。

19 有關租稅協定之特別規定，參見陳清秀（2010），〈外國人在台之稅法上地位〉，收於陳清秀，《現代稅法原理與國際稅法》，第2版，頁635以下。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（2011），〈兩公約實踐與賦稅人權保障〉，《法令月刊》，62卷2期，頁69以下。

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。

（三）經由國內法使租稅條約無效化？

在租稅條約或協定締結之後，如果違反租稅協定之義務之國內法完成立法，並優先適用時，則使租稅協定之全部或一部歸於無效（treaty override）。例如非居住者之一定所得，在租稅協定上作為免稅處理，而在嗣後制定之國內法，對於此一所得，則當成課稅所得處理²⁰。

如果租稅協定與國內法之關係，屬於特別法與普通法之關係，則租稅協定作為特別法優先適用，應不發生上述租稅協定無效化之問題。反之，如果二者效力處於相同位階，則依據「後法優於前法」之原則，即可發生上述問題。

由於租稅協定無效化問題，從國際法觀點，涉及違反條約義務之國家主權問題，應由締約國兩國協調解決。例如美國國內法與條約立於相同地位，在租稅條約締結之後，如果修正內地稅法，而為相反於條約之規定時，即發生租稅條約無效化之問題。在此情形，應於租稅條約或協定中，約定他方締約國為回復「租稅優惠之均衡」，得要求重新協議，而接受要求之一方，應於三個月內進行協議，以為因應（例如美日租稅條約第 29 條）²¹。倘若無法協調解決，則他方締約國有權終止或停止適用該租稅協定。

在國內法嗣後變更租稅協定內容，導致納稅義務人蒙受損害的情形，並無權利向該國家請求損害賠償，蓋因租稅協定僅對於國際法之權利主體（締約國）創設權利及義務，而非對於個別的人民創設權利義務²²。

二、租稅協定之人的效力範圍

有關租稅協定之適用範圍，通常適用於在締約國之一方或雙方居住之人（居住者）。例如台灣荷蘭所訂定之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定第 1 條即規定：「本協定適用於具有一方或雙方領域居住者身分之人」此一締約國之居住者之「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體（同協定第 3 條第 1 項第 2 款）。依據同協定第 4 條第 1 項及第 2 項規定，可包括下述之居住者：

1. 依該締約國內稅法規定，因住所、居所負有納稅義務之自然人（境內居住之自然人）。【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 81 頁】

2. 依該締約國內稅法規定，因住所、管理處所、設立登記地或其他類似標準負有納稅義務之「公司」及其他任何「人之集合體」。其中所謂「公司」，乃採取廣義解釋，係指法人（包括社團法人與財團法人）或依稅法規定視同法人之任何實體（同協定第 3 條

20 藤本哲也，「前揭書」，138 頁。

21 藤本哲也，「前揭書」，143 頁。

22 Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2010, S.542.

第1項第3款)，例如，依據國內稅法規定應課徵所得稅之合夥營利事業，而如同法人，得作為稅法上權利主體（部分權利能力人）。所謂「人之集合體」，例如依據人民團體法設立之人民團體，雖尚未辦理法人登記，但在稅法上負擔納稅義務者。

3. 締約國本身，及其所屬行政機關或締約國內之地方自治團體（地方機關），因締約國內之稅法規定負擔納稅義務者，亦為租稅協定之法人（亦即租稅協定意義下之「公司」，為具有居住者身分之「人」²³。

至於「境外居住者」，僅因有一方締約國之來源所得而負該締約國納稅義務之人，非為租稅協定所稱該締約國之居住者。

又個人如依上述規定同為雙方締約國領域之居住者，其身分決定標準，首先為「主要利益中心」標準（其個人及經濟利益較為密切之國家之居住者），其次為「有經常居所」標準，再次由雙方「共同協議解決」（同協定第4條第3項）。

三、租稅協定之空間的效力範圍

租稅協定依據其雙邊規定，原則上僅適用於締約國家。因此以該締約國之居住者作為租稅協定之保護對象。此一締約國家或領域，即構成租稅協定之空間的效力範圍。

除非租稅協定對於空間的效力範圍，有特別規定或可以作不同解釋，否則，有關租稅協定之空間效力範圍，應各自依據其國內法決定之。大部分情形，租稅協定之空間效力範圍，與各該國家主權所及領域（包括領海）相一致²⁴。甚至也包括位於上述主權領域之外側鄰接區域；依據國際法，締約國享有管轄權，而為締約國之稅法施行所及之全部區域（包括海底及其地下）（參見日美租稅條約第3條第1項）。

最高行政法院 98 年度判字第 269 號判決曾謂：「系爭所得係台灣環球公司匯至英國，付款給在我國境外之國外荷蘭總公司之電腦網路資訊業務之連線與維護等之服務費，國外荷蘭總公司即應就此我國境內之營利事業所得，依所得稅法第3條第3項規定，課徵營利事業所得稅；因系爭所得之收受匯款地在英國，而非荷蘭，故本件並無中荷租稅協定之適用。」認為荷蘭總公司所屬英國子公司因提供資訊服務收受報酬，所得收款地在英國，而非荷蘭，故本件超出荷蘭領域範圍，並無中荷租稅協定之適【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 82 頁】用範圍²⁵。

四、租稅協定之物的效力範圍

租稅協定通常針對所得稅的防止雙重課稅進行規範，其適用之稅種，包括中央及地方機關實質上就各項所得所課徵之租稅。包個人綜合所得稅、營利事業所得稅、所得基

23 Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Art.3 Rz.13.

24 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1.Aufl., 1993, S.614f.

25 本文認為，本件英國子公司提供服務收受報酬，其居住地國為英國，故收受匯款地在英國，並非荷蘭，因此應探討有無中英租稅協定之適用，才是關鍵。而不涉及中荷租稅協定之適用問題，蓋母公司與子公司為不同權利主體。

本稅額以及上述租稅之附加稅。

例一如台灣與荷蘭所訂定之租稅協定第2條規定：「一、本協定適用於代表各領域或其所屬機關或地方機關就所得所課徵之租稅，其課徵方式在所不問。二、本協定所適用之現行租稅：（一）在台北財政部賦稅署主管之稅法所適用之領域 1.營利事業所得稅 2.個人綜合所得稅。（二）在荷蘭財政部主管之稅法所適用之領域：1.所得稅。2.薪資稅 3.公司稅…。4.股利稅。三、本協定亦適用於協定簽署後新開徵或替代現行各項租稅，而與現行租稅相同或實質類似之任何租稅。主管機關對於其各自稅法之重大修訂，應通知對方。」

又部分租稅協定規定：「對總所得或各類所得課徵之所有租稅，包括對轉讓動產或不動產之利得所課徵之租稅（例如土地增值稅）、對企業給付之工資或薪俸總額所課徵之租稅及對資本增值所課徵之租稅，應視為對所得所課徵之租稅。」而納入租稅協定之適用範圍（參見我國與法國租稅協議第2條第2項）。

五、租稅協定之時的效力

基於法律不溯及既往原則，在租稅協定於簽訂生效之前，已經實現的事實關係，應不在適用範圍。亦即應排除租稅協定之「真正的溯及生效」，租稅協定原則上並不適用於：在租稅協定生效之前已經終結的行為、事件或狀態。至於「不真正的溯及生效」，則為法之所許。亦即租稅協定得適用於在租稅協定生效之前尚未終結的行為、事件或狀態²⁶。

實務上租稅協定通常也採取不溯及既往原則，例如臺荷租稅協定第27條第2項規定：「二、本協定之適用：1.就源扣繳稅款，為本協定生效日後之第2個月第1日起給付或應付之所得。2.其他稅款，為本協定生效日後之次年1月1日起課稅年度之所得。」就此最高行政法院99年度判字第1222號判決對於上述條款更進一步闡釋：「查臺荷租稅協定第27條第2項係關於該協定適用範圍之規定，即須為生效日後發生之所得方有適用。又觀本項規定，其中第1款是以協定生效日後第2個月第1日起給付或應付之所得為適用範圍，此乃因就源扣繳係指應於所得發生時，由所得給付人扣繳之制度，即於稅捐稽徵上就源【法令月刊第62卷5期，2011年5月，第83頁】扣繳所得有較明白之所得給付或應付日期足資認定，而可據以認定屬生效日後之所得。至非屬就源扣繳所得（其他所得），因非就源扣繳所得，而是年度所得，即所得發生時點可能在年度中任一時點或涉及相關成本費用扣除，因此協定生效日當年度所得，無法確定是在生效日後之所得，是規定為生效日後次年1月1日起課稅年度之所得。」²⁷

又個別的締約國家對於其納稅義務人，應遵守國內法律溯及既往的憲法上一般限制原則，亦即禁止法律規定不利於納稅人之溯及生效。反之，有利於納稅人之溯及生效的

26 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2009, S.24.

27 同說，最高行政法院98年度判字第1135號判決。

法律，則為憲法所允許。由於防止重複課稅的租稅協定，通常有利於納稅人，因此應可特別約定溯及生效，並轉化成國內法²⁸。在約定溯及生效的情形，對於以往尚未核課確定之案件，固然得適用的新的租稅協定之規定；但對於已經核課確定案件，可否溯及適用？在此應依據各該締約國家之程序法規（例如行政程序法及稅捐稽徵法）加以決定，或者也可考慮在租稅協定中，特別規定在租稅協定生效後之一個特定期間內，得變更原租稅核定處分²⁹。

租稅協定通常並無有效施行期限，直到締約國家終止租稅協定為止，均有效適用。其終止時點通常也以日曆年度終了時為準。

據報載，有關兩岸租稅協定約定課稅資料之交換，引起一方部分民眾擔心被他方當局追溯既往查稅而惶恐不安。‘針對此一問題，如果導入租稅協定有關交換租稅資料規定不溯及既往之機制，則應毋庸擔心以往案件有無涉及稅捐規避或漏稅問題。

伍、租稅協定之一般原則

一、維持原則

維持原則（preservation clause）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。亦即租稅協定之主要目的，在於避免國際間雙重課稅。因此，不能因為租稅協訂適用之結果，納稅人之租稅負擔反而更重³⁰。

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【法令月刊第62卷5期，2011年5月，第84頁】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³¹。

二、保留原則

28 GerritFrotscher,aaO., S.24.

29 GerritFrotscher,aaO., .24f.

30 藤本哲也，「前揭書」，123頁。

31 藤本哲也，「前揭書」，124頁。

保留原則 (saving clause) 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。亦即一方締約國對於境內居住者以及國民課稅之權力，不受租稅條約或協定之影響。

陸、租稅協定之解釋

一、概說

(一) 自主解釋與規律統一平等

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採取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「規律統一平等」之要求，亦即從租稅協定本身進行解釋，而非依據國內法之解釋法則進行解釋 (所謂自主解釋 "autonome Auslegung")，其解釋結果必須為雙方締約國所接受³²。

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 (裁判統一) (Entscheidungsharmonie)。因此在解釋租稅協定之際，也應考慮他方締約國之權利。此種裁判統一的目標，在援用國際條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³³。

此種統一可信賴的解釋，可以締約國雙方相同的實踐慣行或締約當事人雙方共同一致的表示加以強化，此種解釋基礎，在於締約雙方共同一致的意願，根據此一共識原則，最能探求租稅協定之實際上意旨³⁴。又締約雙方通常也會約定兩國之主管機關應相互協議，以解決有關本協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義 (參見 OECD 租稅協定範本第 25 條第 3 項，中荷租稅協定第 25 條第 3 項)。【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 85 頁】

又租稅協定之概念，也應參照其目標與目的進行解釋。此種目的解釋方法，要求租稅協定之解釋，應在最大可能之範圍內，達成租稅協定之目標 (效能原則)。租稅協定之目標與目的，應以客觀的方法加以決定，尤其從協定約文中特別是其序言，進行了解。通常其目的在於排除法律上或經濟上雙重課稅，或偶發性雙重課稅。因此其解釋應儘可能避免雙重課稅³⁵。

32 Schauraburg, aaO., S.570f.

33 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 114.

34 GerritFrotscher, aaO., S.101.

35 Gerrit Frotscher, aaO., S.103.

倘若租稅協定使用二種不同語言文字，而呈現不同的意義時，則依據維也納條約法公約第 33 條第 4 項規定，可考慮按照租稅協定之目標及目的，以締約國雙方彼此最能互相一致的方式解釋其約文³⁶。

（二）國際法解釋規則之適用

租稅協定成為國內法之一部份，具有國內法之效力，因此，有關國際條約或協定之解釋，在大部分國家均承認國內法院有權解釋之。如有疑義，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³⁷。

在租稅協定之解釋上，雖然由國內法院解釋，但對於條約的解釋，應按照國際公法解釋規則進行，不能依據國內法的解釋規則或習慣解釋，以避免一方締約國在協定的執行上，不承擔國際法上之義務³⁸。因此，大部分國家接受維也納條約法公約有關條約解釋的一般規則。有關國際法上條約解釋問題，一般由該公約規範，而非各締約國的國內法³⁹。法院在解釋租稅協定條文時，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⁴⁰。

為達成上述規範統一平等的目標，德國學者 Schaumburg 教授主張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，以儘可能最小限制締約國主權的解釋結果，優先採用⁴¹。亦即一般國際條約之解釋原則，包括遇有疑義時，依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【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 86 頁】⁴²。但在租稅協定上，如果採取此一解釋原則，則負有義務減少課稅，以保留部分稅源給他方國家課稅權益之一方締約國，遇有疑義者，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。

又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⁴³，因此，內國法院對於條約之解釋，應不得抵觸國內憲法。

36 Grotherr/Herfort/Strunk, aaO., S.544.

37 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 97.

38 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 100.

39 羅伊·羅哈吉著，林海寧/范文祥譯（2006），國際稅收基礎，北京大學出版社，頁 23。

40 NedShelton, Interpretation and Application of Tax Treaties, 2004, p.165.

41 Schaumburg, aaO., S.571.

42 丘宏達，前揭書，頁 228。

43 松景芳郎（2007）等編『國際法（第 5 版）』18-19 頁，有斐閣。

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有無特別規定，其次再了解甲國之國內法規定。

二、租稅協定之一般解釋基準

OECD 租稅協定範本第 3 條第 2 項規定：「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，我國與英國簽定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 項即規定：「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。」

對於租稅協定的解釋基準，已經有特別規定，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⁴⁴。

此一一般解釋基準可分下述三項：

（一）租稅協定之概念定義

例如對於居住者及常設機構之定義，通常於租稅協定中均已加以定義，自應優先適用之。

（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，導出獨特意義之解釋時（體系的解釋方法），則應優先適用。

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【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 87 頁】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之解釋，應予優先考慮⁴⁵。

又所謂「租稅協定之上下文」之範圍，依據條約法公約第 31 條第 2 項及第 3 項規定，應包括：「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：

44 Schaumburg, aaO., S.572 f.

45 Schaumburg, aaO., S.576 f.

(a) 全體當事國間因締結條約所訂與條約有關之任何協定；(b) 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：(a) 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；(b) 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；(c) 適用於當事國間關係之任何有關國際法規則。

又為證實租稅協定之用語意義，以使解釋結果具有合理性，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（條約法公約第 32 條）。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國內法。亦即租稅協定使用之概念，應從租稅協定本身解釋，而不應追溯到各締約國之國內法，但租稅協定已經明白引用各該國內法規定者，不在此限⁴⁶。

（三）國內法之概念意義

在規範統合平等的要求下，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。在租稅協定未有特別規定用語解釋定義時，最後應補充適用締約國一方之國內稅法規定。在此進行國內法之解釋時，應注意法律解釋方法之運用，包括文義解釋、體系解釋、歷史解釋、目的解釋等。依據租稅協定範本第 3 條第 2 項規定，學者認為應進行三階段的解釋程序⁴⁷：

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，一般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」在締結條約協定當時的國內法為準，而應「動態的援用」要「適用法規時」的國內法為準⁴⁸。租稅協定範本第【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 88 頁】3 條第 2 項規定也採取此一見解。

此種溯及援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，而可能無法排除雙重課稅或發生雙邊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國內法，則將無法適用租稅協定之規定。因此，除非

46 GerritFrotscher, aaO., S. 103.

47 Arnold/McIntyre, International Tax Primer, 2ed., 2002, p114.

48 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 185ff.

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⁴⁹。

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 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。」⁵⁰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。

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，而居住地國則應加以尊重⁵¹。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、國際法上解釋原則—維也納條約法公約

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的及特別的解釋規則。而租稅協定性質上屬於締約國兩國：間之特別的國際法，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第 31 條以下關於國際條約之解釋原則之規定。此一解釋原則可間接被視為是國際習慣法，而於有條約爭議時，加以適用⁵²。該條約法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⁵³。因此，有認為其並未能考慮到雙重租稅協定之特殊性⁵⁴。但基本上條約法公約之解釋法則，與上述租稅協定之一的解釋規則大致相當。

在傳統上，國際法的解釋取向，大【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 89 頁】概有下述三種，可以交互運用⁵⁴：

1. 文義解釋（客觀約文方法，Objective 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。

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

49 Schaumburg, aaO., S. 577f.

50 Schaumburg, aaO., S. 575f.

51 小松芳明（1998），『國際租稅法講義（增補版）』，26-27 頁，稅務經理協會。

52 Grotherr/Herfort/Strunk, aaO., S. 544.

53 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 105.

54 丘宏達，前揭書，頁 222；Ned Shelton, Interpretation and Application of Tax Treaties, 2004, p.166.

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來互相排斥。有關條約解釋之基本原則，規定於維也納條約法公約第 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。

又上述條約用語之「通常意義」之解釋，也符合使用概念之「文義解釋方法」，亦即應以客觀方法進行解釋，依其協定之前後條文內容為準，而非依據當事人之主觀意思，據以探求其概念用語之通常意義⁵⁵。如要採取與通常意義相異之解釋，則必須確定締約當事國具有此原意，以使其具有特殊意義（條約法公約第 31 條第 4 項）。

該條約法公約並不禁止條約漏洞之補充，因此，有關租稅協定如有法律漏洞時，可以國際法上之原理原則加以法律漏洞補充（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，應依據租稅協定法，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⁵⁶。

四、租稅協定範本之條文之註釋

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，其本身並無正式的法律上拘束效力。但其條文註釋對於解釋租稅條約或協定也扮演重要角色，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【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 90 頁】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⁵⁷。

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 項之上下文本文書。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，

55 GerritFrotscher, aaO., S.102.

56 Schaumburg, aaO., S.578 f.

57 Schaumburg, aaO., S.581 f.

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：有關範本注釋作為其協定條款用語的「通常意義」，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」⁵⁸。

有關註釋之參考，有認為原則上應以「締結條約時」之租稅條約範本所為註釋之見解為限⁵⁹。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，至於訂約後，將來才變更的協定範本或其解釋，則不能適用。

但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，在解釋以往所簽定之租稅協定時，也可以將其嗣後才完成之註釋意見納入參考⁶⁰。

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

柒、租稅協定之適用

納稅人主張適用租稅協定之相關稅捐優惠，乃對於自己有利之事實，應負擔客觀的舉證責任，亦即應提出證據證明之。最高行政法院 99 年度判字第 719 號判決即謂：「上訴人雖主張依中新租稅協定第 7 條規定，新加坡公司取自昇陽公司之系爭諮詢服務費，並無在中華民國境內繳稅之義務，上訴人自無扣繳義務云云，惟依中新租稅協定第 1 條、第 7 條規定，適用該協定主張其營業利潤在我國免稅者，除須為「一方領土內之居住者所經營之企業」外，尚須「在我國境內未設有常設機構或固定處所，始足當之。」⁶¹該判決認為給付所得之【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 91 頁】扣繳義務人應提出下列證據，受領給付之境外公司始得享受租稅協定之利益：1.官方出具之居住者證明及納稅證明。2.經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證。3.該國外公司在我國內未設有常設機構或固定處所之相關證明，或新加坡公司業經核准符合中新租稅協定免稅之證明或核准文件。

又依據最高行政法院 99 年度判字第 723 號判決認為我國公司（扣繳義務人）給付境外新加坡公司之服務費收入，應提出下述事證，證明所得者在居住地國（新加坡）已經納入課稅 1.外國稅捐機關之官方證明。2.經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗

58 廖益新（2008），〈國際稅收協定〉，收於廖益新主編，《國際稅法學》，第 1 版，頁 84。

59 Vogel/Lehner, aaO., Einl. 127.

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

61 同說，最高行政法院 99 年度判字第 726 號判決。

證。3.有具體二帳簿資料佐證：能認定符合中新租稅協定免稅之要件。

捌、租稅協定之濫用

一、概說

租稅協定之濫用（Treaty Shopping），乃是指納稅人在通常情形，並無法享受租稅條約或協定之利益，但利用迂迴的法律形式，形式上滿足租稅條約之規定，而得適用該規定所提供租稅優惠之濫用法律形式的行為。其相當於鑽租稅條約漏洞之行為，也屬於廣義的租稅規避行為之一種。

例如，為利用租稅協定之規定，而進行下述行為⁶²：

1. 第三國之居住者，為獲得租稅協定上之優惠，經由在一方締約國設立法人從事活動。
2. 在一方締約國，具有常設機構或實質的股份之經濟上利益的個人，為獲得讓與股分所得免稅，而將住所轉移到他方締約國。
3. 為利用租稅協定之利益，通常自己會在中間設立一個法人（紙上公司）。

此種租稅協定濫用，有稱為套用租稅協定，第三國居民套用他國租稅協定，享有租稅協定提供之優惠待遇，直接損害了相關稅收締約國的稅收利益，而第三國經由對於該居民課稅也間接享受利益，卻沒有對應的作出任何讓步犧牲，因此違背國際稅收權益公平分配原則，而有加以管制的必要。此種管制方式可能是租稅協定中訂定反避稅條款或在國內稅法中加以規定⁶³。

二、租稅協定之濫用類型

（一）中間導管公司（Direct Conduit Company）之利用

租稅協定之濫用類型之一，乃是第三國之居住者利用在租稅協定之一方締約國設立中間導管公司，以獲得租稅協定所提供租稅減免優惠待遇之利益。

例如在第三國家（例如瑞士）之納稅義務人甲公司，由於在租稅協定之雙方締約國家（例如台灣與荷蘭）並無住所，【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 92 頁】因此，並無權利直接享受租稅協定之利益，乃於租稅協定國家（例如荷蘭）裏設立一個乙公司（其實未有實際之經營活動，根本係甲公司所設立之紙上公司），經由此種安排，獲得台荷租稅協定所提供租稅減免優惠待遇之利益。而該乙公司實際上目的僅在作為第三國家之居住者（瑞士甲公司）的導管，主要以獲得在盈餘分配、利息及權利金之扣繳稅款之減免優惠“在此情形，可認為納稅義務人利用租稅協定進行租稅規避，而構成法律

62 川田剛「前掲書」262-263 頁。

63 朱炎生（2008），〈國際逃稅和避稅的法律規制〉，收於廖益新主編，《國際稅法學》，第 1 版，頁 252 以下。

形式之濫用。

（二）墊腳石中間公司（Stepping Stone Company）之利用

租稅協定之濫用類型之一，乃是利用墊腳石中間公司，以獲得租稅協定所"提供租稅減免優惠待遇之利益。

墊腳石中間公司，乃是甲國甲公司擬投資於丁國丁公司，但甲丁二國間並無租稅協定，因此於中介乙國及丙國分別設立乙公司及丙公司，甲乙二國及丙丁二國也各有租稅協定可享受租稅利益。經由上述中介公司的設立，在丁國從丁公司所取得之所得，先移轉與丙國之丙公司（丙丁兩國間有租稅條約上之優惠，但丙國之國內法上並無特別優惠），再由丙公司移轉至乙國之乙公司（由丙公司支付專利權利金、手續費等予乙公司，丙公司並可全額作為費用扣除），最後由乙公司移轉至甲公司。其中間階段乙國屬於租稅天堂國家，對於乙公司的所得，免徵所得稅或課徵極少稅負，乙公司扮演墊腳石公司角色，甲乙兩國又有租稅協定可享受租稅利益。因此在投資目的地丁國之所得，即可能大部分在中間階段免稅，移轉至投資者居住地國（甲國）。（三）兩國間之利用

1. 先在相對國內設立控股公司，再轉投資設立公司營業

在某些租稅條約締約國中，其條約以及國內法，均規定對於持有一定比例以上之股份的股東，給與盈餘分配時，享有從輕課稅措施（母子公司間盈餘分配從輕課稅）。因此甲國之甲公司對於乙國進行投資時並不採取通常型態，直接投資設立丙公司對外營業，而是先在乙國設立控股公司乙公司，再由乙公司出資設立丙公司對外營業⁶⁴。

2. 先在本國境內設立數個控股公司，再全部前往相對國轉投資共同設立公司營業，以分散股權，避免無法享受租稅條約之利益

有些國家對於外國法人持有該國境內公司之股權達 25% 以上時，即不給予租稅條約上之優惠利益，因此，為規避上述規定，外國投資公司 A 公司（母公司）乃先在本國境內設立 5 個持股控股公司（子公司 B、C、D、E、F 公司），再全部前往相對國轉投資共同設立 G 公司（孫公司）營業，以分散股權（B、C、D、E、F 公司每家持股 20%），避免無法享受該國租稅條約之利益⁶⁵。【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 93 頁】

三、防止濫用租稅協定之國際法措施

有關濫用租稅協定之防制，有認為國際稅法應自成體系，因此，宜由租稅協定規定特別防制租稅規避行為，以免擾亂條約內部規律之平等性。亦即以國內法方式解決租稅協定濫用問題，可能導致國內法與租稅協定之衝突。如果依據租稅協定可以享受租稅利益，而依據國內法加以限制或剝奪，難免被人質疑違反租稅協定，維也納條約法公約第

64 川田剛「前揭書」266-267 頁。

65 川田剛「前揭書」267-268 頁。

27 條即規定：「一當事國不得援引其國內法規定為理由而不履行條約。…」。⁶⁶且租稅協定有認為是在締約國雙方劃分不同所得的稅收管轄權，以兼顧締約國雙方利益，其目的不在國際層面實現國內法的正義與公平⁶⁶。因此在租稅協定中明定租稅協定之濫用防制機制，較為妥當。

在租稅協定中如有規定濫用租稅協定之情形，不得享有租稅協定之利益時，則此一規定原則上具有「特別法」性質，應優先於國內法（包括國內法有關租稅規避之防杜條款）而適用⁶⁷。

依據 1987 年 OECD 報告建議及 2005 年 OECD 租稅協定範本注釋建議，租稅協定中有關防制濫用租稅協定之措施，大致：有下述幾種⁶⁸：

（一）不締結租稅協定法（Abstinence approach）

租稅天堂國家經常被作為濫用租稅協定之根據地⁶⁹，因此為避免協定被濫用，其方法之一，為管制不與租稅天堂國家訂立租稅協定。

（二）排除法（Exclusion approach）

有關租稅協定所提供之租稅利益，僅適用於特定內國法人，並明定某類型公司不得享有租稅協定之利益》

例如在租稅協定中導入「積極活動條款」（Aktivitätsklauseln）及「受益所有人條款」（beneficiary-Klauseln）以防止租稅規避。亦即在積極活動條款中約定，常設機構之所得或母子公司之盈餘分配，其給與免稅待遇必須該項所得完全的或主要的來自於積極的或生產性活動所產生，例如營業所得及勞務所得。至於消極、被動所得，例如投資所得，亦即納稅人將資金、財產及技術提供他人使用而取得之各種所得，如股息、利息與專利授權權利金，則不給予免稅待遇。

在「受益所有人條款」中約定，為能適用租稅協定，在所得來源地國家，減免就源扣繳所得稅，有關股息、利息及專利權利金之受領人，必須是受益所有人，亦即其不僅擁有形式上的所得權【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 94 頁】利，而且實際上享有得處分產生該項所得之基礎權利及或可以處分該項所得。在上述條款所及範圍內，即排除一般租稅規避防杜條款之適用⁷⁰。

例如在上述瑞士公司在荷蘭設立子公司的例子，雖然設籍於荷蘭的乙公司形式上符合了台荷兩國間所締結之防杜雙重課稅協定，但乙公司單純設立登記於荷蘭，未有其他

66 張智勇（2006），〈國際稅收協定濫用的法律規制〉，收於劉劍文主編，《國際稅法學》，第 2 版，頁 303。

67 Schaumburg, aaO., S.597.

68 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 1, pp.55-58. (2005.7)；張智勇，前揭註 51，頁 297-299；川田剛「前揭書」262-268 頁。

69 有關租稅天堂之稅制對策，參見陳清秀（2010），《現代稅法原理與國際稅法》，頁 555-573。

70 Schaumburg, aaO., S.598f.

實際之營業活動，並不能構成前揭租稅協定上有效之「居民」，因此租稅協定對於此種情形，可特別約定排除適用租稅協定所提供之租稅優惠。

（三）透視法（Look-through approach）－實質受益者課稅法

透視法是指一個法人可否享受租稅協定之利益，主要依據控制或擁有該法人之受益人股東是否為締約國之居民。亦即可否享受租稅協定上之利益，不僅依據法人之居住地國為何，也依據該法人之受益人股東（最終受領盈餘分配者）之居住地國為何，加以決定。此一透視法是將公司法上法人格否認之法理，以防止利用中間導管公司規避租稅。透視法對於與免稅或低稅率或幾乎沒有實質經濟活動之國家所簽訂之租稅協定，屬於有效的防止濫用之手段。

在此防止濫用租稅協定之條款，其可能內容如下：「一個公司雖然屬於締約國一方之居住者，但如其被非締約國之居住者所直接擁有、控制，或經由一個或數個不問是何方之居住者公司，間接的被非締約國之居住者所擁有、控制時，則有關其所得、讓與收益或利潤，不得享受本協定之租稅優惠。」⁷¹

上述公司被非居住者所擁有或控制之判斷基準，宜由締約國雙方協商決定之。

（四）課稅空白排除法（Subject-to-tax approach）－課稅對象法

在某一締約國所獲得之所得利益，以在另一方締約國接受通常（包括最低）的課稅為要件，才能享受租稅協定之利益。因此，可以消除在任一締約國均未被課稅的情形。此法符合租稅協定之本來目的，即在於防止重複克稅。

此法的規定如下：「在一方締約國所發生的所得，由他方締約國之居住者公司受領時，如果非屬於該他方締約國之居住者之一人或二人以上，

1. 直接或間接或經由一個或數個公司（不問是否為何方之居住者），以出資或其他方式，對於該居住者公司享有實質的利益，或

2. 直接或間接，或單獨或共同，行使對於該居住者公司之經營或控制時，

則僅於該項所得，在他方締約國，依據其稅法之通常規定，應納入課稅的情形為限，始適用本協定有關減免稅捐之規定」上述所謂「實質的利益」，可以由締約國雙方協商決定其判斷標準，【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 95 頁】例如以持有該公司資本股份或表決權之一定百分比作為標準⁷²。

（五）管道法（Channel approach）

管道法（渠道法）是指一方締約國之居民，從他方締約國取得的所得，用於對非居民支付利息、權利金、研究開發費、事業委託費、手續費或經營指導費等型態之成本費

⁷¹ See supra note 68 at p.56.

⁷² Id, at p.56.

用款項，不得超過一定比例，否則該所得將不得享受租稅協定之利益。此法主要用於防止第三國居民在締約國一方設立墊腳石中間公司（Stepping Stone Company）濫用租稅協定。

此法的規定如下：「在一方締約國所發生的所得，由他方締約國之居住者公司受領時，如果非屬於該他方締約國之居住者之一人或二人以上，

1. 直接或間接或經由一個或數個公司（不問是否為何方之居住者），以出資或其他方式，對於該居住者公司享有實質的利益，或

2. 直接或間接，或單獨或共同，行使對於該居住者公司之經營或控制時，

則如果超過該項所得之 50% 部分，被使用於滿足上述人之請求（包括利息、權利金、開發費、廣告費、交通費，以及包含無形資產與製程之全部事業資產之折舊費）時，則不適用本協定有關減免稅捐之規定。」⁷³

在租稅協定上，對於單純名義上之居住者法人，並不給予租稅協定之利益。亦即租稅協定之締約國以外（第三國）之居住者或法人，取得該締約國內之法人的所得之一定比例以上時，則該法人即不得享受租稅協定之利益。

（六）適用除外

租稅協定規定特別防制租稅規避行為，通常在下述情形，不應認定濫用租稅協定之行為，而仍得享受租稅協定之利益⁷⁴

1. 一般的真正基準（General bonafide provision）

該公司之設立目的，主要是基於經營事業之合理的商業目的，且構成該所得來源基礎之股份或其他資產之取得或維持，乃是基於健全營業上之理由動機，而非以獲得租稅協定之利益為主要目的“如果公司能夠證明此點，則仍得適用租稅協定之稅捐優惠。

2. 活動基準

公司在其居住地國，實質上有從事營業活動，就該項事業活動有關聯之所得，請求他方締約國給與租稅減免之情形，不適用上述反避稅條款之規定。

3. 稅額基準

公司請求給與減免租稅金額，不超過其在居住地國，實際上被課稅之金額時，不適用上述反避稅條款之規定。【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 96 頁】

4. 上市基準

一方締約國居住者公司，其公司主要種類之股份，在一方締約國所承認之證券交易

⁷³ Id, at p.57.

⁷⁴ Id, at pp.57-58; 朱炎生（2008），〈國際逃稅和避稅的法律規制〉，收於廖益新主編，《國際稅法學》，第 1 版，頁 256-257。

所上市交易的情形；或上述公司被一方締約國居住者公司所全部擁有（直接的，或經由一方締約國居住者公司一個或二個以上，持有全部股權），且該公司之主要種類之股份均同樣上市。

5. 選擇的減免基準

在租稅協定中，提及非締約國之居住者時，有關非居住者的定義範圍，可規定不包括在「公司實際控制人所在地之第三國與締約國之一方簽定之租稅協定之租稅減免待遇，不低於本租稅協定所提供之租稅減免待遇」之情形下，該第三國的居住者。

又雖然不符合上述例外情形，在租稅協定中也可以規定授權所得來源地國之稽徵機關，對於他方締約國之居住者，雖然無法通過上述檢驗標準，仍得行使裁量權，承認其租稅協定上之優惠⁷⁵。台灣與法國簽訂之實施避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協議第 27 條也有防止濫用租稅協定之規定：

「一、不論本協議任何其他條文規定之限制，一方領域之居住者或與該居住者有關之人，其從事之活動以取得本協議利益為其主要目的或主要目的之一者，該居住者不得享有他方領域依本協議所提供之減稅或免稅利益」

本項稱有關之人，指一人持有另一人之受益權 50% 以上，或另一人直接或間接持有各人之受益權 50% 以上。依據所有相關之事實及實際情況，無論任何情況，一人控制另一人或二人由相同之人所控制，該一人應視為與另一人有關。

二、不論本協議任何其他條文規定之限制，有下列各款情況之所得不得享有本協議之利益：（一）所得之取得者非該等所得之受益所有人。（二）利用相關安排，造成該項所得之受益所有人較其直接取得該項所得時負擔較低之稅捐。

三、如經因前項規定而不得享有本協議利益之一方領域居住者提出要求，經他方領域主管機關認為有下列情況之一者，該一方領域居住者仍得享有本協議之利益：

1. 獲得本協議之利益並非其從事該安排之主要目的之一。
- 2 依據本條文訂定意旨，否准其適用本協議之利益顯不適當。

他方領域主管機關依據本項規定否准本協議利益之前，應與該一方領域主管機關進行諮商。」

上述規定導入濫用租稅協定之防制措施，並授權衡酌情形准予享受租稅協定之利益，可謂某種程度授與稽徵機關裁量權。似採取 OECD 註解之建議意見。

四、防止濫用租稅協定之國內法措施

（一）租稅協定已有反避稅條款之情形

75 Id, at p.58.

租稅協定之反避稅條款適用範圍較【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 97 頁】為狹窄時，則仍有可能補充適用國內法上一般租稅規避之防杜條款之餘地。

租稅協定作為雙邊的國際條約，涉及雙方國家之課稅主權，因此，原則上租稅協定之規範，應構成完結的規律範圍。然而不能因此導出認為：租稅協定之規定，尤其是反避稅條款規定，總是最終的完結規定應加以適用。在此，有關租稅協定之反避稅條款，是否為最終的完結規定，仍必須對於該反避稅條款規定進行「解釋」。如果租稅協定已經對於租稅優惠之主觀上及客觀上之適用要件詳加規定，而可認為已經足以防止濫用時，則具有最終的完結規定性質，不應再補充適用國內法上一般租稅規避之防杜條款。

（二）租稅協定欠缺反避稅條款之情形

租稅協定如果欠缺規定防制濫用租稅協定之行為時，則有無濫用租稅協定之情形存在，應依據國內法加以判斷⁷⁶，故仍可補充適用國內法有關防止租稅規避之規定以及一般租稅規避防杜條款（例如德國租稅通則第 42 條規定以及大陸企業所得稅法第 47 條⁷⁷）⁷⁸。

德國聯邦財務法院判決也認為在導入一家沒有功能的公司，以濫用租稅協定享受租稅優惠的情形，有關是否構成濫用法律形式而不予承認，則應回歸國內法加以判斷，租稅協定並不妨害國內法之適用⁷⁹。且有關內國法對於所得歸屬判斷之原則，也不受國際租稅協定之影響。

在此，租稅協定在於公平分配締約國間之稅收利益，並防止重複課稅及逃漏稅捐。而國內法有關反避稅條款之適用目的，則在於保障本國之租稅債權，免於遭受損害。因此，基於租稅法律主義以及法律明確性原則，有關租稅協定之濫用，必須其結果減少本國之稅收，始有該反避稅條款之適用。倘若其濫用法律形式，導入不相當的法律形式安排，僅是導致他方締約國之稅收損失時，則不在本國反避稅條款之適用範圍⁸⁰。

1. 國內法有關防止濫用租稅協定之特別規定

在此國內法有、關防止濫用租稅協定之規定，優先於國際條約之租稅協定而適用，亦即對於濫用租稅協定之行為，雖然租稅協定並無防制規定，但經由國內法特別防杜濫用租稅協定條款，而限制納稅義務人享受租稅協定之利益，具有變更或補充租稅協定之效力。就此而言，依據立法者之意思，國內法可謂具【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 98 頁】有特別法之地位，應優先適用⁸¹。

76 Schaumburg, aaO., S.599.

77 大陸企業所得稅法第 47 條規定：「企業實施不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅額或所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。」

78 Tipke/Kruse, AO, 1996, § 42 Tz.102.

79 BFH 1.12. 1982, BStB. II 1985, 2.

80 Schaumburg, aaO., S.601.

81 Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2010, S.542.

例如為防止租稅協定之濫用，德國所得稅法第 50d 條第 3 項第一句規定：「一個外國公司，如果其股東直接取得所得，將不能享受稅收退還或稅捐減免，而且有下列情形之一時，則該外國公司無權要求享受第 1 項或第 2 項所規定全部或部分之稅捐減免：

1. 該外國公司之設立，欠缺經濟上或其他正當理由。或者
2. 該外國公司從自己的經濟活動中取得收入，不超過系爭事業年度總收入之 10% 者。或者
3. 該外國公司並未設置與其營業目的相當之營業場所，從事一般的經濟交易者。即在國內法中特別規定濫用租稅協定者，不得享受租稅協定之利益。

倘若納稅義務人為濫用租稅協定，而安排導入一個沒有經濟上功能之權利主體，而其法律形式安排並不相當，且單純以節省稅負為目的，根本上顛覆國內法及或租稅協定之分配評價，進而終局的獲得節省稅負之利益時，則可認為構成法律形式之濫用⁸²。

2. 國內法有關防止租稅規避之一般規定

國內法有關防止租稅規避之一般規定，其適用範圍包括無限制納稅義務人（居住者）以及限制的納稅義務人（非居住者），均一體適用。因此，如果非居住者濫用法律形式，而獲得租稅協定之優惠時，仍滿足防止租稅規避之一般規定要件，而不准其享有租稅協定之優惠⁸³。

例如法國中央行政法院 2006.12.29 裁判也指出：「美國 Merrel Dow 公司與英國蘇格蘭銀行間所締結之股權讓渡契約，並非為實際之經營投資目的所為之交易，而係純粹出於套取分配予法國公司投資抵減退稅款目的之人為刻意安排。此等安排，足以構成法國稅法制度上所稱之權利濫用或者稅捐規避，得以由該管稅捐稽徵機關根據法國租稅程序法典（LPF）第 L-64 條之規定予以剔除否認。」⁸⁴

又如日本實務上，以往也曾發生利用隱名合夥組織，濫用租稅條約而規避所得稅之案例。其案情為：有美國外資投資銀行，就其不動產基金，利用日本與荷蘭之租稅條約，在荷蘭境內設立子公司，再與日本之債權買賣清理公司訂立隱名合夥契約（荷蘭子公司為隱名合夥人），該日本公司以低價購買不良債權，再就其擔保不動產進行處分，獲得營利所得，因此分配盈餘予隱名合夥人，荷蘭子公司獲得盈餘分配後，再分配與該美國外資投資銀行。有關該隱名【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 99 頁】合夥，適用日荷租稅條約，亦即從日本法人獲得之盈餘分配，適用租稅條約之「其他所得條款」，僅居住地國（荷蘭）才享有課稅權，來源地國（日本）不課稅，因此在日本，免就源扣繳

82 Otto H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2.Aufl., 1991, S.627.

83 Schaumburg, aaO., S.603.

84 引自黃源浩，〈論納稅義務人國際租稅條約之濫用〉，頁 21 以下（預定刊出於東吳法律學報，22 卷 4 期，2011 年 4 月）。法國租稅程序法典 L64 條乃是關於防止租稅規避條文。

所得稅，而在荷蘭方面，對於國外投資所得，也給予租稅優惠，其結果，產生課稅真空地帶，雙邊均規避課稅。日本國稅局對此認為荷蘭子公司僅是紙上公司，交易當事人應存在於日本法人與該美國外資投資銀行之基金間，而否認其得適用日荷租稅條約，因此應補徵稅款⁸⁵。其後，在日本與美國之租稅條約中，即明定在一定情形，隱名合夥之所得，排除適用租稅條約之優惠規定，仍依就源扣繳課稅。

我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項規定實質課稅原則：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」似可作為一般反避稅條款，來進行防制國際間租稅規避行為⁸⁶。

依據 99.1.7 訂定發布「適用所得稅協定查核準則」第 4 條規定：「他方締約國之居住者依所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定，應課徵所得稅者，得依所得稅協定規定減免之。稅捐稽徵機關調查、審核前項適用所得稅協定案件之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」明定在認定適用租稅協定案件之課稅要件事實的認定，也採取實質課稅原則⁸⁷。

在針對國際間租稅規避，如果國內稅法有特別規定反避稅條款時，是否仍有適用一般反避稅條款之餘地？不無爭議。在此應視其規範目的而定。如果同樣針對濫用法律形式（不相當的法律形式），則可認為該國際租稅規避之反避稅條款屬於特別規定，應排除一般反避稅條款而優先適用。反之，如其稅法之特別條款是針對相當的法律形式而為規範，則仍可對於濫用法律形式之租稅規避行為，優先適用一般反避稅條款規定。

例如在過少資本稅制⁸⁸，如果立法【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 100 頁】上特別規定採取「借款債務與股本固定比例法」，以 3：1 比例作為認定標準，國內法人對於國外支配股東等所支付借款債務利息中，對應於超過比例部分的借款利息支出金額，不算入成本費用。則如借款債務比例未達上述標準時，則除有其他特殊情況，足以認定濫用法律形式外，其利息支出，原則上應仍可認列成本費用，不宜再援用稅捐規避之法理，重新認定為稅捐規避行為。

85 水野忠恒（2005）「國際課稅の理論と課題」水野忠恒編『國際課稅の理論と課題（2 訂版）』31 頁，稅務經理協會；淺川雅嗣（2005）「我が國の新しい租稅條約ポリシー」水野忠恒編『國際課稅の理論と課題（2 訂版）』頁 56-57，稅務經理協會。

86 有關稅捐規避之防杜問題，參見陳清秀（2010），《稅法總論》，第 6 版，頁 224-248。

87 自 1997.1.17 釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」起，已經廣泛承認實質課稅原則在稅法上之運用。

88 參見陳清秀（2010），《現代稅法原理與國際稅法》，頁 575 以下。大陸企業所得稅法第 46 條也規定：「企業從其關聯方接受的債權性投資與權益性投資的比例超過規定標準而發生的利息支出，不得在計算應納稅所得額時扣除。」

玖、結語

租稅協定之目的，係在於劃分締約國雙方之課稅權，消除重複課稅，提供居住者在他方國之課稅保障，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。

租稅協定具有特別法效力，優先內國稅法規定而適用，但租稅協定不得創設或擴大締約國之課稅權。有關租稅協定之適用範圍，通常適用於在締約國之一方或雙方居住之人（居住者）；租稅協定之空間效力範圍，依據其國內法決定之，通常以各國之主權領域為範圍；其規範對象以所得的課稅為主；其適用通常採取不溯及既往原則，以租稅協定生效後所發生的所得或下一課稅年度之所得，開始適用。

有關租稅協定之解釋，與一般國內法解釋不同，應符合協定內部規律統合平等之要求，其應優先依據租稅協定之特別規定，其次優先適用國際條約之解釋原則，以公平維護締約雙方國家之利益以及納稅人權益，最後再補充適用國內法之規定。有關租稅協定之濫用，除透過租稅協定加以防制外，也可以適用國內法關於租稅規避防制條款規定，防止其濫用。

參考文獻

一、中文

丘宏達（2010），《現代國際法》，修訂二版4刷，三民書局，頁157。

朱炎生，〈國際逃稅和避稅的法律規制〉，收於廖益新主編，《國際稅法學》，2008年第1版，頁245-281。北京：高等教育出版社。

那力（2006），〈國際逃稅與避稅的法律規制〉，收於劉劍文主編，《國際稅法學》，第2版，頁237-240。

陳清秀（2010），《稅法總論》，第6版。台北：元照。

陳清秀（2010），《現代稅法原理與國際稅法》第2版。台北：元照。陳清秀（2011），〈兩公約實踐與賦稅人權保障〉，《法令月刊》，62卷2期，頁67-82。

陳薇芸（2010），論 ECFA 與兩岸租稅協定一以 OECD 及 UN 稅約範本為借鏡〉，《月旦財經法學雜誌》，21期，頁15-42。台北：元照。

張志勇等譯（2005），《國際稅收基礎》，第2版。北京：中國稅務出版社。

羅伊·羅哈吉著（2006），林海寧/范文祥譯，國際稅收基礎，北京大學【法令月刊第62卷5期，2011年5月，第101頁】出版社，頁23。

二、日文

小松芳明（1998），『國際租稅法講義（增補版）』，稅務經理協會。

川田剛（2006），『國際課稅の基礎知識〔7訂版〕』，稅務經理協會。

水野忠恒（2005），「國際課稅の理論と課題」水野忠恒編『國際課稅の理論と課題（2

訂版)』31 頁，稅務經理協會。

淺川雅嗣 (2005)，「我が國の新しい租稅條約ポリシー」水野忠恒編『國際課稅の理論と課題 (2 訂版)』56-57 頁，稅務經理協會。

藤本治彦 (2005) 國際課稅共助，收於水野忠恒編，國際課稅の理論と課題，2 訂版，350 頁。

藤本哲也 (2005)，『國際租稅法 (初版)』，中央經濟社。

松景芳郎 (2007) 等編『國際法 (第 5 版)』18-19 頁，有斐閣。

三、英文

Arnold/McIntyre, International Tax Primer, 2ed., 2002. (The Hague, Kluwer Law International) .

NedShelton, Interpretation and Application of Tax Treaties, 2004.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 1. (2005, OECD) .

四、德文

Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2009. (München, C.H.Beck) .

Grotherr/Herfort/Strunk, Internationales Steuerrecht, 3.Aufl., 2010. (Achim, Erich Fleischer) .

Otto H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2.Aufl., 1991 (München, C.H.Beck) .

Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1.Aufl., 1993. (Köln, Dr. Otto Schmidt) .

Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5.Aufl., 2008. (München, C.H.Beck) .

Tipke/Kruse, AO, 1996. **【法令月刊第 62 卷 5 期，2011 年 5 月，第 102 頁】**