

刊登於植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 1-10 頁。

## 租稅協定之解釋適用（下）\*

陳清秀\*

### 五、適用租稅協定之客觀的舉證責任

有關租稅協定之適用，適用有利規範說之舉證責任分配法則。至於如何分配，則不無疑義。

#### （一）課稅權利限制說：

我國實務見解以往有認為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，亦即係對於依據內國法所成立之租稅債權，加以限制之租稅規範，有利於納稅者，納稅者應提出證據證明之。

例如最高行政法院 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。」<sup>115</sup>該判決認為給付所得之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：一、官方出具之居住者證明及納稅證明。二、經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證。三、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。

最高行政法院 99 年度判字第 723 號判決亦認為我國公司（扣繳義務人）給付境外新加坡公司之服務費收入，應提出下列相關事證，證明所得者在居住地國（新【植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 1 頁】加坡）已經納入課稅：一、外國稅捐機關之官方證明。二、經我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證。三、有具體帳簿資料佐證；才能認定符合中新租稅協定免稅之要件。亦即所得者必須已經在外國納稅，作為我國免稅要件，以避免雙重免稅。但此一免稅要件，似乎增加租稅協定所無之限制要件。

#### （二）租稅協定之特別課稅要件說

依據租稅協定範本第 7 條第 1 項規定，在營業利潤之課稅，由於租稅協定採取「無

\* 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

115 同說，最高行政法院 99 年度判字第 726 號判決。

常設機構，即無課稅」之原則，在適用租稅協定之案件，一方國家（甲國）之居住者取得另一方國家（乙國）境內來源所得，原則上僅保留由居住地國（甲國）課稅，而來源地國（乙國）不課稅。僅在例外情形，就可歸屬於常設機構之境內來源所得，才由所得來源地國（乙國）課稅。故對於境外企業取得境內來源所得，如要課稅，乃屬於租稅協定範本第7條第1項第1句有關常設機構所在地國享有課稅權之「例外規定」，因此德國學說認為由此導出舉證責任之分配法則，常設機構所在地國之稽徵機關，必須「舉證證明」滿足「境外企業取得之境內來源所得，在經濟上可歸屬於在境內之常設機構」之前提要件時，才能行使課稅權利<sup>116</sup>。

### （三）本文見解

本文認為租稅協定屬於「特別法」性質，應優先於國內法而適用（所得稅法第124條），有關客觀的舉證責任分配法則，應適用「有利規範說」之證據法則。依據租稅協定範本第7條規定，稽徵機關課稅權之行使，必須具備下列課稅要件：

1. 國外營利事業取得我國境內來源所得。
2. 國外營利事業在我國境內有常設機構。
3. 國外營利事業所取得之我國境內來源所得，在經濟上可歸屬於該常設機構。

故稽徵機關對於國外營利事業取得之我國境內來源所得，要進行課稅時，應就上述三項特別課稅要件事實，負擔客觀的舉證責任。亦即應舉證證明其境內來源所得是透過國內「常設機構」營業取得，才滿足法定課稅要件，而享有課稅權利，而非由納稅義務人舉證證明並無常設機構在我國營業。蓋常設機構之存在，屬於課稅要件之前提一部分，且屬於積極事實，為有利於稽徵機關之課稅要件事實，自應由其負擔舉證責任。

## 六、租稅協定之適用對象範圍【植根雜誌第37卷1期，2021年1月，第2頁】

### （一）租稅協定之人的效力範圍

#### 1. 概說：連結稅收居民之原則

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）。在此租稅協定連結稅收居民（負擔無限制之納稅義務人），採取所謂「連結稅收居民之原則」（Anknüpfungsgrundsätze），必須依據該締約國之內國法規定，具有「稅捐主體資格」，才有權利適用租稅協定。故如其組織為常設機構或人合公司，而依據該內國法欠缺負擔納稅資格時，原則上即不得享有租稅協定之權利<sup>117</sup>。

例如我國、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

116 Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OECD-Musterabkommen/DBA Österreich-Deutschland, 2. Aufl., 2010, MA Art.7 Rz.172.

117 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, Rz.19.175.

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）。

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」）<sup>118</sup>。

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

## 2. 有限合夥組織等非租稅主體取得境內來源所得，應以其負擔納稅義務之「合夥股東」是否為稅收居民，決定可否適用租稅協定

以我國與英國締結之租稅協定為例，其第1條規定：「本協定適用於具有一方【植根雜誌第37卷1期，2021年1月，第3頁】或雙方領域居住者身分之人。」其取得所得者，必須是屬於締約國一方或雙方領域之稅收居民（境內居住者），才能適用本協定規定。而所謂「一方領域之居住者」，係指依該領域法律規定，因住所、居住地、管理處所、設立登記地或其他類似標準，而負有納稅義務之人<sup>119</sup>（中英租稅協定第4條）。他方締約國之居住者，以他方締約國依適用之所得稅協定有關居住者規定，核發之居住者證明相關文件認定之（適用所得稅協定查核準則第5條第2項）。

在「有限合夥」的情形，雖然在我國屬於獨立之課稅主體，具有獨立負擔納稅義務之資格，但在外國，則通常採取穿透理論，並不承認其稅法上之獨立人格，不負擔納稅義務，而是以其「合夥人股東」作為納稅義務人。考量租稅協定之締約目的，乃基於量能課稅原則之要求，納稅者得請求避免重複課稅。又基於課稅平等原則，對於各類型營利事業組織，在稅法上應公平對待，故租稅協定之適用對象，應包括在稅法上欠缺租稅

<sup>118</sup> Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Art. 3 Rz. 13.

<sup>119</sup> 財政部 95/08/30 台財稅字第 09504554890 號令：「因會計師事務所非我國所得稅法規範之課稅主體，即非屬租稅協定所稱『負有納稅義務之人』，尚不得對其核發居住者證明，應由受任提供服務之會計師戶籍所在地之稽徵機關以該會計師核發居住者證明。」



主體資格之人合公司及合夥組織，故其保護範圍應擴張及於此類組織所得依法負擔納稅義務之「股東」，以符公平負擔原則<sup>120</sup>。因此可否適用租稅協定，不僅形式上判斷取得所得之有限合夥組織是否為租稅主體，並應賦予其「合夥股東」有適用租稅協定之權利<sup>121</sup>。

例如英國「有限責任合夥」組織，雖具有獨立之法律個體，但並非英國稅法所規定之課稅主體<sup>122</sup>，故不屬於租稅協定所稱「一方領域之居住者」，因此，如果英國之某甲有限合夥組織來我國從事經濟活動取得境內來源所得，則在來源地國（我國），可否適用中英租稅協定，不能僅單純判斷某甲有限合夥是否為英國之稅收居民，並應一併檢視其就某甲有限合夥之所得，負有納稅義務之「合夥人」，是否具備英國居住者身分，如果肯定，即得適用中英租稅協定<sup>123</sup>。

### 3. 稅收居民為所得之「受益所有人」

上述「居住者」之認定，應本於實質課稅原則為之。亦即「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。」（同準則第4條第2項）故適用租稅【植根雜誌第37卷1期，2021年1月，第4頁】協定之居住者（稅收居民）必須是「受益所有人」，而非單純借名之人頭性質。

在租稅協定，許多條款規範居住者必須是「受益所有人」（Beneficial Owner）。例如股利、利息及權利金（租稅協定範本第10條至第12條）均有此類要求，以防止濫用租稅協定進行租稅規避<sup>124</sup>。就此財政部108年06月24日台財際字第10800577770號令規定受益所有人之解釋，在他方締約國居住者有下列情形之一者，稅捐機關可合理認定非屬案關所得之受益所有人：

1. 代理人（agent），為代理之本人取得案關所得之人。
2. 代名人（nominee），以自己名義為他人利益取得案關所得，且就該所得無運用決定權之人。如借名登記之出名人，或信託關係中對案關所得無運用決定權之受託人。
3. 財務導管實體（conduit financing entity），對案關所得不具運用決定權或無權享有之法人或法律安排，其係為規避或減少該所得稅負、延緩該所得稅款繳納或退還該所得有關稅款。至依他方締約國稅法規定對取得之案關所得負有納稅義務，嗣後分配之所得來源為他方締約國，且未有依案關所得相關之契約或法律義務，應將該所得移轉予他人

120 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, Rz. 19.181.

121 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, Rz. 19.178.

122 一般有限合夥組織，在許多國家通常不作為所得稅之納稅義務之主體，而是以其「合夥股東」作為所得歸屬主體課稅（陳清秀，特殊組織型態（有限合夥與閉鎖公司）之課稅問題，植根雜誌，33卷6期，106年6月，頁201以下）。

123 財政部95/01/23台財稅字第09400604590號函。

124 陳清秀，國際稅法，第4版，2019年，頁328/354/389。

情形之實體，非屬財務導管實體。

4. 其他依案關所得相關之契約或法律義務，應將該所得移轉予他人，限縮其對該所得運用決定權或享有該所得權利之人。

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）。

租稅協定約定之內容，基於條約相對效力之原則，僅在締約國之兩國間發生效力，不適用於未締約之第三國，故為尊重各國之課稅主權之分配，有關租稅協定所提供租稅之優惠，在國際經濟法上，一般通案免除在最惠國待遇義務之適用範圍<sup>125</sup>。

亦即一方國家依據稅法規定對於境內居住之投資人給予租稅優惠、減免，並無義務給予在他方締約國之境內居住之投資人相同優惠。亦即此類租稅優惠並不適用內國民待遇原則以及最惠國待遇原則<sup>126</sup>。兩岸投資保障協議第2條第8款規【植根雜誌第37卷1期，2021年1月，第5頁】

## （二）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。包括個人綜合所得稅、營利事業所得稅、所得基本稅額以及上述租稅之附加稅。

例如我國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）。

## （三）租稅協定之時的效力範圍

125 松下滿雄/米谷三以，國際經濟法，2015年初版，東京大學出版會出版，頁351。

126 Jan Ceyssens/Nicola Sekler, Bilaterale Investitionsabkommen (BITs) der Bundesrepublik Deutschland: Auswirkungen auf wirtschaftliche, soziale und ökologische Regulierung in Zielländern und Modelle zur Verankerung der Verantwortung transnationaler Konzeme, p. 88.  
<https://publishup.uni-potsdam.de/opus4-ubp/frontdoor/deliver/index/docId/540/file/BITSStudie.pdf>，瀏覽日期：2018.6.25.

租稅協定範本第 30 條規定租稅協定之生效：「本協定應經批准。批准書文件應儘可能於某年月日互相交換。本協定於批准書交換時發生效力，其規定生效日期是：1. 在甲國：……2. 在乙國：……」，租稅協定可能於國會批准時或完成內國行政程序時生效，在租稅協定中也可能規定較晚開始生效之日期，例如約定從下一課稅年度元旦開始生效。締約國對於租稅協定並未必須要在同一日期開始生效<sup>127</sup>。

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<sup>128</sup>。

**【植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 6 頁】**

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<sup>129</sup>。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<sup>130</sup>。

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。

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：（一）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。（二）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

127 Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OECD-Musterabkommen/DBA Österreich-Deutschland, 2. Aufl., 2010, MA Art.30,31 Rz. 19ff.

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

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

130 Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 24 f.; Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung-OECD-Musterabkommen/DBA Österreich-Deutschland, 2. Aufl., 2010, MA Art.30,31 Rz.22.



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。」<sup>131</sup>

在緩課股票之情形，應如何適用租稅協定，即發生爭議。按民國79年12月29日制定公布促進產業升級條例第16條規定：「公司以其未分配盈餘增資供下列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所【植根雜誌第37卷1期，2021年1月，第7頁】得，申報課稅。至實際轉讓價格或贈與、遺產分配時之時價如低於面額時，以實際轉讓價格或贈與、遺產分配之時價申報：……。」

如果未分配盈餘轉增增資之緩課股票，在取得股票時點為民國88年6月及86年6月以前，即臺荷租稅協定生效之前，臺荷租稅協定係於90年5月16日生效，依該協定第27條第2項：「二、本協定之適用：（一）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。（二）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。」本件緩課股票，於97年5月出售所持有緩課股票，即臺荷租稅協定生效之後，則該緩課股票之面額部分之所得，可否適用該租稅協定？

就此最高行政法院99年度判字第1222號判決採否定說，認為：「依公司法第240條第5項關於公開發行股票公司於發行新股股東會終結，並經證券管理機關核准即生發行新股效力之規定，暨股票僅是證明已發生之股東權之證權證券，並非創設股東權之證券，可知營利事業投資其他公司獲配之股票股利，於股票獲配年度，其所得業已實現。至符合88年12月31日修正前促產條例第16條：『公司以其未分配盈餘增資供左列之用者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得，申報課稅。……。』規定者，僅是受配之股票股利得延後課稅之時點，尚非因此得謂該等所得尚未受給付。」（同說，100年度判字第2072號判決）

本文認為系爭緩課股票，法律既然明定：「面額部分應作為轉讓、贈與或遺產分配時所屬年度之所得」，而本案轉讓年度為97年度，屬於「97年度之課稅所得」，自應適用97年度有效之法律以及租稅協定。從而本案除法律另有限制規定外，應有臺荷租稅協定之適用。蓋課稅要件必須在全部滿足時才發生納稅義務，本案緩課股票必須在轉讓時，才全部實現法定課稅要件，而成立納稅義務，故應以成立納稅義務之時點的法律，作為課稅處分之準據法。本案所涉及者，乃是繼續性課稅事實橫跨新舊法，在全部法定課稅要件事實終結時，已經落入新法施行期間，參照釋字第781號解釋理由書：「倘新法規所

131 同說，最高行政法院98年度判字第1135號判決。

規範之法律關係，跨越新、舊法規施行時期，而構成要件事實於新法規生效施行後始完全實現者，除法規別有規定外，應適用新法規。」（同說，釋字第 620 號及第 717 號解釋參照）。本於不真正溯及【植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 8 頁】既往之理論，自應適用新法<sup>132</sup>。

#### （四）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<sup>133</sup>。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：「系爭所得係我國環球公司匯至英國，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用範圍<sup>134</sup>。

### 肆、租稅協定與執行租稅協定之多邊公約

為使租稅協定內容與時俱進，OECD 在 2016.11.24.制定公布「執行租稅協定有關防止稅基侵蝕及利潤轉移之措施之多邊公約」（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting），於 2018.7.1 開始生效<sup>135</sup>，該公約將稅基侵蝕與利潤轉移（BEPS）之行動方案建議，【植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 9 頁】導入公約內容，包括使混合錯配安排無效化，防止濫用租稅協定，人為的規避常設機構地位以及改善爭議解決機制（選擇的仲裁制度，締約國可以將仲裁條款作為該公約之一部分）等<sup>136</sup>。此一多邊公約填補現行國際租稅規則（international tax

132 參見陳清秀，稅法總論，2018 年第 10 版，頁 258 以下。

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

134 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。

135 本公約條紋參見

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>。至 2020.12.18. 為止，合計全球有 95 個國家簽署該公約，但有部分國家尚未生效（<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>）。瀏覽日期：2020.12.19.

136 Jonathan Schwarz, International Tax Dispute Resolution and the BEPS Multilateral Convention: A Camel Safari,



rules) 之漏洞，並通案「修正」數千個雙邊租稅協定之適用<sup>137</sup>。從而可以避免各締約國需要費時重新啟動談判協商，才能將 BEPS 之行動方案建議，納入租稅協定之範圍，可謂發揮一舉解決修約之功效。

## 伍、結語

租稅協定要建構兩國統一租稅法律秩序，在解釋適用過程中，應能採取共識的、共同的、統一的法律見解以及課稅事實認定，避免歧義，才能達成租稅協定防止重複課稅以及公平合理的分配課稅權之目的。因此在解釋適用之際，應儘量參考另一締約國所採取或可以接受之見解，必要時也應尋求非正式的協商或啟動正式的雙邊協議程序，達成共識，以解決爭議。

就此有從維護課稅主權以及尊重當事人之真意觀點，原則上除另有特別不同解釋之特別必要外，應優先適用各締約國之內國稅法，據以解釋租稅協定<sup>138</sup>。但此一見解容易導致一個協定條文之解釋，各自表述，無法統合，勢必容易產生重複課稅，並造成納稅者之法令遵循之困擾。另有從統一兩國國際租稅法律秩序觀點，認為應強調租稅協定之「獨立自主解釋」，進行符合事件本質合理性之獨立解釋，公平合理分配稅源，而不受各締約國之內國稅法之拘束。

為公平合理解釋適用租稅協定，對於有重大爭議案件，大陸學者有建議財政部似可考量引進「專家諮詢委員會」協助解釋租稅協定，對納稅人訴求的合理性進行公正中立的判斷，其中諮詢委員會中應有國際租稅、國際商務以及課稅爭議所涉行業領域的專家及學者，以提升諮詢意見之品質，合理維護各國的課稅主權，保護納稅人的合法權益<sup>139</sup>。此一意見，值得參考。【植根雜誌第 37 卷 1 期，2021 年 1 月，第 10 頁】

---

<http://kluwerarbitrationblog.com/2016/12/16/interational-tax-dispute-resolution-and-the-beps-multilateral-convention-a-camel-safari/>，瀏覽日期：2017.9.2.

137 OECD 有關本公約之說明，

<https://www.oecd.org/tax/ueaties/rnultilateral-conventiorHo-imDlcment-tax-treaty-related-measures-to-prevent-bepS.htm>.

138 Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 35. Erg. Lfg. 2019, Art. 3 Rz. 210.

139 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。