

刊登於公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 253-291 頁。

跨國稅捐事務的思考流程與審查步驟

陳衍任*

目次

- 壹、思考流程與審查步驟的必要性
- 貳、跨國稅捐事務的審查流程
 - 一、國內法的審查
 - 二、租稅協定的審查
- 參、境內居住者的境外活動
 - 一、國內法的適用
 - 二、租稅協定的影響
- 肆、境外居住者的境內活動
 - 一、國內法的適用
 - 二、租稅協定的影響
- 伍、結論與展望【公法研究第10期，2024年9月，第253頁】

中文摘要

對於跨國稅捐事務的認識，必須透過一套符合外在體系與內在邏輯的審查步驟，才能讓跨國稅捐議題的溝通，能夠有秩序地在相同層次的基礎上進行討論。以避免討論失焦，產生不必要的誤會。

有關跨國稅捐事務的審查，首先應就國內法進行審查。在國內法的適用上，可依據跨國稅捐事務的活動態樣，區分為「境內居住者的境外活動」與「境外居住者的境內活動」兩種類型；並循序檢驗各別態樣的稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率等稅捐構成要件，以確認當事人是否負有國內法的納稅義務。

如有，則應進一步審查，當事人的跨國稅捐事務，是否也同時涉及國外法的納稅義務，因而產生重複課稅的問題，進而必須借助「國外所得免稅法」或「國外稅額扣抵法」，予以消除。

關鍵字：

* 國立臺灣大學法律學院專任助理教授。

跨國稅捐事務、租稅協定、常設機構、受益所有人、雙重課稅、國外所得免稅法、國外稅額扣抵法、境內居住者的境外活動、境外居住者的境內活動、無差別待遇【公法研究第10期，2024年9月，第254頁】

壹、思考流程與審查步驟的必要性

凡涉及跨國稅捐事務的法規範與租稅協定，都屬於國際稅法的討論範圍，主要由兩大部分構成：一部分是涉及跨國稅捐事務的國內稅法；另一部分則是避免國際間雙重課稅的法規範與租稅協定¹。其中，涉及跨國稅捐事務的法規範，主要包含「境內居住者的境外活動」與「境外居住者的境內活動」兩種類型。

不論是涉及跨國稅捐事務的國內稅法，或是國與國間締結的「避免雙重課稅協定」（下稱「租稅協定」），其根本的規範目的，不外乎是以下兩者：「避免雙重課稅」與「避免課徵過少稅負」（或「避免雙重不課稅」）。

之所以對同一課稅事實，會引起兩個國家重複課稅，主要在於兩國間的稅法，對同一課稅事實，皆採取「無限制納稅義務」（即對納稅義務人的全球所得課稅）；或是一方採取「無限制納稅義務」，另一方採取「有限制納稅義務」（即對納稅義務人的來源地所得課稅），因而對同一課稅事實，產生重複評價的結果。

而之所以會發生課徵過少稅負，亦即納稅義務人在跨境交易的案例中繳納過少稅捐，可能是納稅義務人將利潤移轉至低稅負國家；也可能是納稅義務人將住所移轉至低稅負國家；或是因為存在所謂的「空白所得」（Weiße Einkünfte），亦即一筆所得沒有在任何一个國家課徵稅捐。「空白所得」的成因，是因為每個國家都認為，該筆所得已經會在其他國家課稅，因而形成課稅權的落空²。

有鑑於跨國稅捐事務日益錯綜複雜，全球反避稅改革又不斷推陳【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 255 頁】出新，讓國際稅法的理解門檻不斷被墊高。然而，國際稅法畢竟是一門法律學，即便近年來，在國際稅法的實務運作，經常可以看到一些新興的詞彙（例如：混合錯配安排³），但在規範體系的建構過程，還是得回歸其規範內容的事

1 因此，國際稅法的討論對象，與其字面上的意涵（即國際間的稅捐，或國際組織的稅捐），完全無關。事實上，目前常見的幾個國際組織（例如歐盟、聯合國、經濟合作發展組織等）也未曾課徵屬於自己的稅捐。這些國際組織，通常是靠組織內的成員國，在財源上持續援助，以維繫該組織的運作。

2 Harald Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, Rn. 6.91, 18.151.

3 所謂「混合錯配安排」（hybrid mismatch arrangements），是指利用兩個或兩個以上的租稅管轄權，對同一混合個體或混合金融工具在稅務處理上的差異，透過與關係企業或關係人間的交易或結構安排，產生參與的「一方列報扣除成本、費用或損失，另一方則不計入收入」的結果（deduction/no inclusion）；或是參與的雙方皆列報扣除成本、費用或損失的「雙重扣除」結果（double deduction），從而減少所有參與方的總體所得稅負。BEPS 第 2 號行動方案「消除混合錯配安排的影響」（Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements），正是針對跨國企業因從事跨境「混合錯配安排」，進而侵蝕各國總體稅基，所提出的解決方案。參 OECD, NEUTRALISING THE EFFECTS OF HYBRID MISMATCH ARRANGEMENTS, ACTION 2-2015 FINAL REPORT (2015), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en> (last visited June 15, 2024).

物本質思考⁴。也因此，對於跨國稅捐事務的認識，實有必要透過一套符合外在體系與內在邏輯的思考流程與審查步驟，讓國際稅法的溝通與討論，能夠有秩序地在一定程度的共識基礎上進行討論，以降低溝通成本，避免討論失焦可能產生的不必要誤會，而這正是本文撰寫最主要的目的。

貳、跨國稅捐事務的審查流程

一、國內法的審查

（一）稅捐主體（人的納稅義務）

有關跨國稅捐事務的審查流程，首先應就國內法進行審查。在國內法的適用上，應先確定「稅捐主體」的資格（即「人的納稅義務」），究竟為「境內居住者」或「境外居住者」？如屬「境內居住者」的「境內活動」，則屬單純國內稅法的適用問題；如屬「境外居住者」的「境外活動」，則屬單純國外稅法的適用問題。因此，在跨國稅【公法研究第10期，2024年9月，第256頁】捐事務的審查流程上，真正有意義的觀察對象，只有以下兩種類型：「境內居住者」的「境外活動」，與「境外居住者」的「境內活動」。

其中，「境內居住者」又包含「中華民國境內居住的個人」與「總機構在中華民國境內的營利事業」；「境外居住者」則包含「非中華民國境內居住的個人」與「總機構在中華民國境外的營利事業」。上述四種類型，可依據「個人」與「營利事業」的身分不同，分別適用所得稅法第2條（個人）與第3條（營利事業）相關規定。

（二）稅捐客體與稅基（物的納稅義務）

在確定「稅捐主體」的資格後，接著應就「課徵標的」（即「稅捐客體」），依據所得稅法第2條（綜合所得稅課徵範圍）、第3條（營利事業所得稅課徵範圍）與第8條規定（中華民國來源所得）進一步確認；同時依據所得稅法第13條以下（綜合所得稅），與第24條以下（營利事業所得稅）等相關規定，確認納稅義務人的「稅基」。相較於「稅捐主體」屬於「人的納稅義務」；「稅捐客體」與「稅基」則屬「物的納稅義務」。

（三）稅率

「稅捐主體」與「稅捐客體及稅基」一旦確認後，即可根據「境內居住者」（所得稅法第5條、各類所得扣繳率標準第2條）與「境外居住者」（各類所得扣繳率標準第3條至第6條、第9條至第12條）的身分差異，適用相對應的「稅率」，計算當事人的應納稅額。

（四）審查結果

4 關於「國際稅法的建置原則」，深入分析，可參柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，月旦法學雜誌，268期，2017年，頁110-134。

在依循上述流程逐步審查後，通常可以確認，當事人有無國內法的納稅義務。值得注意的是，依據國內法進行審查時，仍應注意個案【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 257 頁】中的決定，有無遵守「法律優位原則」（憲法第 171、172 條），亦即行政行為有無違反法律或憲法的明文要求。此外，有關法律解釋與適用的一般性規則，例如：「後法優先於前法」、「特別法優先於普通法」（中央法規標準法第 16 條），在國內法的審查時，也同樣有其適用。

當國內法的審查結果，已確認當事人並無國內法的納稅義務，此時即無須進一步審查，有無國外法或租稅協定的適用。相反地，當國內法的審查結果，經確認當事人有國內法的納稅義務，此時仍應進一步考量的是，當事人的跨國稅捐事務，是否也同時涉及國外法的納稅義務，進而產生雙重課稅的問題。

當個案中的審查，已經進展到確認雙重課稅的問題存在時，接下來的問題則是：在現行法制上，有無任何消除雙重課稅的方法，例如：兩國間有無締結避免雙重課稅的租稅協定（雙邊法）？或是在內國法中，有無安排消除雙重課稅的方法（單邊法）⁵？

二、租稅協定的審查

（一）「適用範圍」與「協定條款的解釋」

1. 適用範圍

在租稅協定的適用上，首先應就租稅協定的「適用主體」與「適用客體」明確界定，這通常規定在租稅協定的第 1 條與第 2 條。例如「駐德國台北代表處與德國在台協會避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅協定」（簡稱「台德協定」）的第 1 條與第 2 條，即分別規定「台德協定」適用之「人的範圍」與「物的範圍」（詳後述）。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 258 頁】

2. 協定條款的解釋

（1）租稅協定僅為分配規範

值得注意的是，租稅協定本身不具有實體法的意涵，其並未創設國家對人民的課稅請求權。也可以說，租稅協定只是針對依國內稅法所成立的課稅請求權，在兩國間進行分配。因此，原則上只有當國內稅法適用的結果，已經可以確定當事人負有我國法的納稅義務時，才會進入租稅協定的審查。換言之，有關跨國稅捐事務的審查順序，不得（也不應）跳過國內法的審查，逕自從租稅協定談起。

（2）對國外法的充分掌握

除了國內法的審查外，有關跨國稅捐事務的審查，還應充分掌握其他國家或管轄區

5 關於「避免雙重課稅的方法」，深入分析，可參陳清秀，國際間避免重複課稅之方法與企業所得稅，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 513-546；陳衍任，跨國公司間股利分配時的雙重課稅防免措施，東吳法律學報，33 卷 3 期，2022 年，頁 155-212。

是否擁有課稅管轄權。因此，包含其他國家的法律、歐盟法（當涉及歐盟稅捐事務時）或其他相關國際法的適用，也是完整思考跨國稅捐事務的必要環節。唯有依上述步驟逐項審查，才不會引起法律解釋或適用上的不合理現象，例如：誤以為一方締約國可以主張，一個從不存在的課稅權。

（3）租稅協定用語上的獨特性

① 「常設機構」與「固定營業場所」

最後，應特別強調的是，租稅協定中所使用的文字或用語，未必與國內法的文字或用語相互一致。特別是，租稅協定經常有其獨立的規範目的，因而可能使用不同於國內法的文字或用語。例如「台德協定」第7條規定的「常設機構」，與所得稅法第10條第1項規定的「固定營業場所」。從外觀上來看，兩者雖有其相似性在。但由於租稅協定中使用「常設機構」一詞，是為了決定一方領域的企業，在他方領域內所獲取的利潤，是否應在他方領域內繳稅。亦即，「常設機構」概念的提出，是為了解決跨國企業的營業利潤，在不同國家間應如何【公法研究第10期，2024年9月，第259頁】分配的問題⁶。

對於新興工業化國家或發展中國家而言，其通常屬於「資本輸入國」。因此，這些國家所締結的租稅協定，經常傾向參考「聯合國租稅協定範本」，採取擴大「常設機構」概念的解釋，以增加在所得來源國課徵營業利潤的可能性。相反地，對於資源配置上經常居於「資本輸出國」的工業化國家而言，反而會傾向參考「OECD租稅協定範本」，盡可能限縮「常設機構」的概念，以減少所得來源國課徵營業利潤的機會。換言之，有關「常設機構」的解釋應當擴大或限縮，背後往往涉及跨國間利潤分配的角力戰。這與所得稅法第10條第1項規定的「固定營業場所」，其目的僅在決定，外國營利事業在我國獲取所得時應如何繳稅（詳後述），非可等同視之。

有鑑於此，「適用所得稅協定查核準則」（簡稱「協定查核準則」）第7條第1項因而規定：「所得稅協定所稱常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。但適用之所得稅協定另有構成、視為或不視為常設機構規定者，從其規定（第1項）。他方締約國之企業在中華民國境內有符合下列各款規定之營業場所者，應認定為在中華民國境內有常設機構：一、固定之營業場所，指與從事營業活動相關之特定地區，包括固定在該特定地區之土地上或維持在該特定地區之房屋、設施或裝置。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。二、於該固定之營業場所持續營業達六個月，或未達六個月但定期於該固定之營業場所營【公法研究第

6 關於「常設機構」在國際上的發展趨勢，可參陳清秀，國際稅法上常設機構，國際稅法，5版，元照，2021年，頁127-193；黃源浩，歐洲稅法觀點下的常設機構：從母子公司指令到數位常設機構指令草案，會計師季刊，285期，2020年，頁17-26；陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢：BEPS第7號行動方案的衝擊及因應（上），稅務旬刊，2335期，2016年，頁29-33；陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢：BEPS第7號行動方案的衝擊及因應（中），稅務旬刊，2338期，2016年，頁24-30；陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢：BEPS第7號行動方案的衝擊及因應（下），稅務旬刊，2341期，2016年，頁44-50。

10 期，2024 年 9 月，第 260 頁】業。三、該固定之營業場所受他方締約國之企業所支配或使用（第 2 項）。」上述規定與所得稅法第 10 條第 1 項規定：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」兩者明顯不同。簡言之，「常設機構」的射程範圍，顯然大於「固定營業場所」。

（2）「受益所有人」與「實質受益人」

又縱使租稅協定與國內法使用相同或類似的文字，在概念理解上，其規範內容也可能不盡相同。例如「台德協定」第 10 條、第 11 條與第 12 條所稱之「受益所有人」（財政部於 108 年 6 月 24 日台財際字第 10800577770 號令，另核釋所得稅協定中關於「受益所有人」的適用）⁷；與洗錢防制法第 8 條第 1 項⁸，及金融機構防制洗錢辦法第 2【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 261 頁】條第 8 款⁹，所稱之「實質受益人」，用語上雖近似，但兩者不論在規範目的與規範內涵上，均有所不同。

值得探討的是，依據「台德協定」第 3 條第 2 項規定：「本協定於一方領域適用時，未於本協定界定之任何名詞，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。」亦即，關於協定條款的解釋，在租稅協定中如無特別定義時，首先應視協定上下文有無特別規定，其次應依協定適用當時的稅法規定，最後始就協定適用當時的其他法律規定。

然而，在「台德協定」中，並未就「受益所有人」（beneficial owner）的內涵多作說明。此外，在現行稅法中，也未有任何關於「受益所有人」的定義性規定¹⁰。有疑義的

7 財政部於 108 年 6 月 24 日，發布台財際字第 10800577770 號令，核釋所得稅協定中關於「受益所有人」（beneficial owner）的適用：「一、他方締約國居住者取得中華民國所得稅相關法律規定應課稅所得（以下簡稱案關所得），依適用之所得稅協定及相關規定申請減免，應檢具受益所有人證明者，除該所得稅協定另有規定，他方締約國居住者得提出敘明其為案關所得受益所有人之自我聲明，以資證明。二、依華僑及外國人投資證券管理辦法規定，以基金型態登記之他方締約國之外國機構投資人，或非以基金型態登記之他方締約國之外國機構投資人，與他方締約國之居住者簽訂信託契約方式投資於國內有價證券，取得中華民國來源之股利及利息，該基金或信託依適用之所得稅協定規定為他方締約國居住者，得依前點規定，提出敘明該基金或信託為案關所得受益所有人之自我聲明，以資證明，免依適用所得稅協定查核準則第 15 條第 6 項各款規定辦理。三、稅捐機關受理前二點申請，可合理認定他方締約國居住者有下列情形之一者，非屬案關所得之受益所有人：（一）代理人（agent），為代理之本人取得案關所得之人。（二）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。（三）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情形之實體，非屬財務導管實體。（四）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。」

8 洗錢防制法第 8 條第 1 項規定：「金融機構及指定之非金融事業或人員應進行確認客戶身分程序，並留存其確認客戶身份程序所得資料；其確認客戶身份程序應以風險為基礎，並應包括實質受益人之審查。」並未就「實質受益人」的內涵明確規範。

9 金融機構防制洗錢辦法第 2 條第 8 款規定：「實質受益人：指對客戶具最終所有權或控制權之自然人，或由他人代理交易之自然人本人，包括對法人或法律協議具最終有效控制權之自然人。」

10 關於「受益所有人」在國際稅法的適用，可參黃源浩，論國際稅法中的「受益所有人」概念，東海大學法學研究，39 期，2013 年，頁 39-97。

是，此時應優先適用財政部（為核釋所得稅協定中的「受益所有人」）所制定的「解釋函令」？抑或適用金管會（為核釋洗錢防制法中的「實質受益人」）所制定的「法規命令」（即金融機構防制洗錢辦法第 2 條第 8 款），值得進一步探究。

（二）分配規範

當租稅協定的適用範圍（包含「人的範圍」與「物的範圍」）確定後，接著應針對所得與資本的課稅權，在兩國間進行分配，例如「台德協定」第 6 條至第 8 條、第 10 條至第 20 條，屬於對所得課稅的分配規範；第 21 條則屬對資本課稅的分配規範（詳後述）。

【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 262 頁】

（三）避免雙重課稅的方法

當上述分配規範的適用結果，會引起兩國間的重複課稅問題時，此時必須由居住國透過租稅協定中預設的方法（例如「台德協定」第 22 條規定），予以消除（詳後述）。

【跨國稅捐事務的審查流程】

一、國內法的審查

（一）稅捐主體（人的納稅義務）

1. 境內居住者的境外活動
2. 境外居住者的境內活動

（二）稅捐客體與稅基（物的納稅義務）

（三）稅率

（四）審查結果

1. 無國內法納稅義務：無進一步審查必要
2. 有國內法納稅義務：有無涉及雙重課稅
 - （1）單邊法：有無消除雙重課稅的國內法
 - （2）雙邊法：有無締結租稅協定

二、租稅協定的審查

（一）適用範圍

1. 人的範圍
2. 物的範圍

（二）分配規範

（三）避免雙重課稅的方法

作者製表¹¹【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 263 頁】

參、境內居住者的境外活動

一、國內法的適用

11 以上說明與表格製作，主要參考 Florian Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl., 2017, Rn. 98-106，並作必要修正。

（一）境內個人的境外活動

在比較法上，許多國家對於境內居住者的課稅管轄權，採取課徵範圍較為廣泛的「全球所得課稅原則」(Welteinkommensprinzip)，亦即對於納稅義務人在境內與境外的全部所得，合併課徵所得稅，又可稱為「屬人主義」¹²。然而，我國基於特殊的外交情勢，在跨國間的資訊交換，經常力有未逮。因而，立法者在所得稅法制定當時，對於個人所得稅的課徵，並未採取課徵範圍較為廣泛的「屬人主義」，而僅就境內來源所得課稅。

依據所得稅法第 2 條規定，凡有中華民國來源所得的個人，應就其中華民國來源所得，課徵綜合所得稅。亦即，就課稅高權的劃分而言，現行綜合所得稅採行「來源地所得課稅原則」(Quellenprinzip)，不論納稅義務人為境內居住者或境外居住者，僅就其中華民國來源所得課徵綜合所得稅，亦即採取「屬地主義」¹³。

至於個人的非中華民國來源所得(即境外所得)，除大陸地區所得應例外納入課稅範圍外(臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 24 條)，其餘海外所得(包含香港、澳門所得在內)，原則上不納入課稅；僅在符合所得基本稅額條例規定，應課徵所得基本稅額時，始例外納入計算(所得基本稅額條例第 3 條至第 5 條、第 11 條至第 14 條)。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 264 頁】

換言之，對於個人所得稅而言，居住者身份的有無(亦即是否為中華民國境內居住的個人)，並非決定納稅義務人所獲取的所得，是否負有我國所得稅的納稅義務，而僅在決定納稅義務人就我國來源所得的繳稅方式¹⁴。如為境內居住的個人，應於每年 5 月份，就其上一一年度的所得及相關資料，自行辦理結算申報，並繳納稅款(所得稅法第 71 條)。

如為非境內居住的個人，則不適用所得稅法第 71 條關於結算申報的規定，而應視其在我國境內有無所得稅法第 88 條規定應扣繳範圍的所得而定。亦即，非境內居住的個人如有應扣繳範圍的所得，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定扣繳率扣繳；如無應扣繳範圍的所得，則由該非境內居住的個人於離境前或於申報期限內，依相關規定申報納稅(所得稅法第 73 條)。

換言之，在認定當事人是否負有我國所得稅的繳納義務時，「國籍」的有無並非判斷重點。不論當事人是否具備我國國籍，或是否為我國境內居住的個人，只要有中華民國來源所得，即負有我國所得稅的繳納義務，應就其中華民國來源所得繳納綜合所得稅。

居住者身份的有無，雖然無法決定，一筆所得是否負有我國所得稅的繳納義務。因為不論當事人是否為境內居住者，所得稅法都僅就其「境內所得」(而不及於「境外所得」)，

12 關於「全球所得課徵原則」的介紹與檢討，可參陳衍任，量能原則國際稅法之適用(上)：兼評受控外國公司課稅法案，稅務旬刊，2278 期，2015 年，頁 20-26。

13 關於「綜合所得稅屬地主義」的詳盡介紹及其檢討，參葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，所得稅與憲法，增訂版，翰蘆，2003 年，頁 313-332。

14 關於「居住者身份」的判斷，及各國立法例介紹，可參陳清秀，居民課稅管轄權，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 13-68；黃源浩，論國際稅法中的居民稅收管轄權，東海大學法學研究，46 期，2015 年，頁 61-113。

課予納稅義務；但即便如此，是否具備居住者身分，對於納稅義務人的繳稅方式，以及有無所得基本稅額條例的適用而言，仍有區分上的實益¹⁵。

至於居住者身份的判斷，依據所得稅法第 7 條規定，所謂的「居【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 265 頁】住者」，亦即「中華民國境內居住之個人」，包含以下兩種類型：（1）在中華民國境內有住所，且經常居住中華民國境內的個人；（2）在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿 183 天的個人。

上述條文中，最具爭議者，莫過於如何判斷「經常居住中華民國境內」？對此，主管機關透過解釋函令的方式，試圖為「經常居住中華民國境內」的認定，提出較為具體的判斷指標¹⁶。雖然，關於居住者認定的爭議案件，在稽徵實務上，仍未完全弭平；但該函以「生活及經濟重心在中華民國境內」，作為「經常居住中華民國境內」的主要認定指標，在居住者身份的判斷上，值得贊同¹⁷。

（二）境內營利事業的境外活動

相較於個人的海外所得，在稅務調查上較為困難；營利事業由於依法負有帳簿憑證與會計紀錄的協力義務（所得稅法第 21 條），因而在課稅管轄權的制度選擇上，較有採取「屬人主義」的客觀條件。所得稅法第 3 條第 2 項因而規定，當營利事業之總機構在中華民國境內，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，亦即採取「全球所得課稅原則」。但由於上述營利事業的境外活【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 266 頁】動，對於獲取境外所得的該國而言，也屬於境外居住者在該國的境內活動。如有營利事業所得發生，依據該國稅法規定，也可能同樣負有納稅義務。此時，該筆境外所得，即可能同時落入我國與他國的課稅管轄權，因而產生雙重課稅的問題。

在「量能課稅原則」的規範下，一旦採取「全球所得課稅原則」，不僅應該「完整」（不論在品質上或數量上）掌握納稅義務人的全球所得，也應該完整排除納稅義務人可能面臨雙重課稅的風險。但為納稅義務人消除雙重課稅的困境，究竟是納稅義務人的居住國，或是所得來源國應該肩負的責任，值得進一步探究。

有鑑於要完整衡量納稅義務人整體給付能力的相關資料，不在「所得來源國」，而在

15 依據所得基本稅額條例第 3 條第 1 項第 5 款規定，所得稅法第 73 條第 1 項規定之非中華民國境內居住之個人，無須依所得基本稅額條例繳納所得稅。

16 另參財政部 101 年 9 月 27 日台財稅字第 10104610410 號令：「自 102 年 1 月 1 日起，所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：（一）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿 31 天。（二）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在 1 天以上未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內。二、前點第 2 款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：（一）享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。（二）配偶或未成年子女居住在中華民國境內。（三）在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。（四）其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。」

17 更深入的討論，可參柯格鐘，所得稅之稅捐主體——所得稅法第 7 條規定與修正建議，月旦法學雜誌，311 期，2021 年，頁 16-25。

納稅義務人的「居住國」。因此，避免雙重課稅的責任，就應該落在納稅義務人的居住國身上。換言之，納稅義務人的居住國，有責任在全球所得課稅的範圍內消除雙重課稅¹⁸。我國所得稅法第3條第2項但書因而規定，總機構在中華民國境內的營利事業，就其來自中華民國境外的所得，已依所得來源國稅法規定繳納的所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給的同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構的簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。但扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加的結算應納稅額，以避免出現我國政府補貼他國政府稅收的情形。【公法研究第10期，2024年9月，第267頁】

二、租稅協定的影響

（一）租稅協定與國內法

1. 租稅協定如何進入國內法

在我國憲法中，並未使用「協定」一詞，僅出現「條約」的用語。依據憲法第38條、第58條第2項，以及第63條規定，總統得依憲法之規定，行使締結「條約」之權；行政院院長、各部會首長，須將應行提出於立法院之「條約」案提出於行政院會議議決之；立法院有議決「條約」案之權。凡經上述程序所締結的條約，其位階等同法律（司法院釋字第329號解釋）。

然而，依據釋字第329號解釋之見，所謂憲法上的條約，是指我國（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）或國際組織所締結的「國際書面協定」，名稱可能使用條約、公約，或協定等其他名稱，在所不問。只要內容直接涉及國防、外交、財政、經濟等國家重要事項，或直接涉及人民的權利義務且具有法律上效力者，皆屬之。換言之，「國際書面協定」的內涵較為廣泛，包含條約、公約，或協定等下位概念。此亦可從「條約締結法」第3條規定，得出相同結論。該條指出：「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（第1項）。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（第2項）。」我國與其他國家締結的租稅協定，即屬條約以外，內容對締約各方均有拘束力的「國際書面協定」。【公法研究第10期，2024年9月，第268頁】

至於約束締約國相互間的「國際書面協定」，又該如何轉化成內國法秩序的一部分？特別是，目前實務上的租稅協定，並未經行政院會議與立法院的議決程序，又該如何進入國內法，進而對徵納雙方有所規範，猶待進一步討論。

18 Schaumburg, aaO. (Fn. 2), Rz. 17.12; Jens Schönfeld/Nils Häck, Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2019, Systematik, Rz. 10.

對此，立法者似乎參考釋字第 329 號解釋的意旨¹⁹，在「條約締結法」第 8 條第 1 項規定：「條約案經簽署後，主辦機關應於 30 日內報請行政院核轉立法院審議。但未具有條約或公約名稱，且未定有批准、接受、贊同或加入條款之條約案，其有下列情形之一者，主辦機關應於簽署後 30 日內報請行政院備查，並於條約生效後，主辦機關應報請行政院轉呈總統公布，並送立法院查照：一、經法律授權簽訂。二、事先經立法院同意簽訂。三、內容與國內法律相同。」

由於我國與其他國家簽訂的租稅協定，不僅未使用「條約」或「公約」的名稱，且未定有「批准、接受、贊同或加入條款」的情形，故依據同條第 1 項但書規定，只要符合「經法律授權簽訂」、「事先經立法院同意簽訂」，或「內容與國內法律相同」的情形之一，即可排除同條第 1 項本文，即「簽署後 30 日內報請行政院核轉立法院審議」的嚴謹程序；而只須踐行同條第 1 項但書規定：「簽署後 30 日內報請行政院備查，並於條約生效後，主辦機關應報請行政院轉呈總統公布，並送立法院查照」程序上較為簡便。

有鑑於稅捐稽徵法第 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 1 項也同樣規定：「財政部得本互惠原則，與外國政府【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 269 頁】或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之條約或協定，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。」換言之，現行實務上的租稅協定，由於有上述稅捐稽徵法的法律授權，形式上符合第 8 條第 1 項但書所稱「經法律授權簽訂」，故可排除「報請行政院核轉立法院審議」的繁瑣程序。

然而，從憲法第 19 條關於「租稅法律主義」的觀點來看²⁰，理論上，當國家「每一次」給予人民「減免稅捐」的優惠時，都應該在「個別的」稅法中明文規定。但現行「條約締結法」，卻在第 8 條第 1 項但書中開了一個大門，允許立法者事先以法律概括授權的方式，委由財政部自行與其他國家簽訂所有的租稅協定，僅須事後送立法院查照；其後，稅捐稽徵法第 5 條與第 5 條之 1 規定，又再度允許財政部得以簡便的外交換文方式，對待涉及稅捐債務減免的重大事項。上述實務作法，是否符合憲法上關於「租稅法律主義」的精神，誠值深思²¹。

2. 租稅協定的適用順位

19 釋字第 329 號解釋：「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效力者而言。其中名稱為條約或公約或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。」

20 憲法法庭 111 年憲判字第 5 號：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。而主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則及各該法律之立法目的，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第 660 號、第 693 號及第 700 號解釋參照）」。

21 類似見解，參柯格鐘，稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則，新學林，2023 年，頁 212-216。

當租稅協定已踐行上述程序，即合法進入國內法秩序後，有時會與既存的國內法相牴觸，因而產生有效與否的問題。此時，基於所得稅法第 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。」此外，有關適用所得稅協定案件的調查與審核，依據「協定查核準則」第 2 條規定：「應依中華民國與【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 270 頁】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，依納稅者權利保護法、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利者，適用最有利之法律。」亦即，依據「特別法優先於普通法」（中央法規標準法第 16 條規定），原則上應優先適用居於「特別法地位」的租稅協定。然而，當所得稅法或其他所得稅減免規定，較租稅協定更為有利時，則應適用最為有利的法律²²。

（二）人的適用範圍

1. 居住者身分的決定

在人的適用範圍，首先應決定當事人是否為租稅協定所規範的「居住者」。因為原則上只有「居住者」，才有租稅協定的適用。「協定查核準則」第 4 條第 1 項因而規定：「所得稅協定之適用，以中華民國或他方締約國之居住者為限。但適用之所得稅協定另有規定者，從其規定。」至於他方締約國的居住者，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，仍得依適用的所得稅協定規定減免之（「協定查核準則」第 4 條第 2 項）。

至於該如何認定「居住者」？以「台德協定」為例，該協定第 1 條規定：「本協定適用於具有第 3 條第 1 項第 1 款所稱一方或雙方領域居住者身分之人。」其中，該協定所稱「一方領域之居住者」，是指「依該領域法律規定，因住所、居所、設立登記地、管理處所或其他類似標準而負有納稅義務之人……。」（「台德協定」第 4 條第 1 項）；至於「僅因有源自一方領域之所得或位於該領域內之資本而負該領域納稅義務之人」，即非該協定所「一方領域之居住者」（「台德協定」第【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 271 頁】4 條第 2 項）。

此外，依租稅協定有關「居住者」的規定，我國的「居住者」，原則上可以區分為以下兩種類型：「一、於個人，指所得稅法第 7 條第 2 項規定之中華民國境內居住之個人。二、於公司或其他任何人之集合體，指：（一）依所得稅法第 3 條第 2 項規定，應就中華民國境內外全部營利事業所得課稅之營利事業。（二）所得稅法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體。（三）各級政府機關。（四）公務人員退休撫卹基金、新制勞工退休基金、舊制勞工退休基金、勞工保險基金、國民年金保險基金及其他經財

22 關於「租稅協定的解釋與適用」，更詳盡分析，可參陳清秀，租稅協定之解釋適用，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 195-247。

政部認定由各級政府設置非以營利為目的且由其直接或間接完全持有或控制之實體。(五)其他依所得稅法或其他法律規定，應就中華民國境內外全部所得課稅之人。」(「協定查核準則」第5條第1項)。

2. 雙重居住者

對於跨境交易的「個人」而言，由於其所涉及的不同國家，因稅法中關於居住者身分認定上的差異，導致在不同國家可能同時符合「居住者」身分，此即所謂的「雙重居住者」。

在國際租稅的發展趨勢上，基於避免雙重課稅的目的，故傾向為「雙重居住者」，決定單一的居住者身份，以突破法規適用上的僵局，亦即採取所謂的「突破僵局的法則」(Tie Breaker Rule)。例如：「協定查核準則」第6條第1項規定：「個人依雙方締約國稅法規定同為雙方締約國之居住者，應依適用之所得稅協定規定順序判定適用該協定唯一居住者身分。相關順序之用詞定義及判定基準如下：一、永久住所，指個人自有、承租或以其他方式設置，可供其隨時且持續居住達183天之處所。二、與其個人及經濟利益較為密切之地(即主要利益中心)，應衡酌個人之家庭與社會關係、職業、政治文化及其他活動參與情形、營業所在地、管理財產所在地及相關因素綜合認定。三、經常【公法研究第10期，2024年9月，第272頁】居所，應比較個人在雙方締約國居住之期間及次數認定。四、國民，指依據一方締約國之國籍法規定擁有該國國籍者。」上述規定，與我國租稅協定實務上的判斷順序相仿²³，同樣依循以下四項認定標準：有無「永久住所」、有無「主要利益中心」、有無「經常居所」，以及是否為「國民」，依序判斷，進而為跨境交易的「雙重居住者」，決定單一的居住者身分。

對於跨境交易的「營利事業」而言，同樣也可能因所涉及的不同國家，在稅法中關於居住者身分認定上的差異，導致在不同國家皆為「居住者」。對於此一「雙重居住者」，為避免雙重課稅的情況發生，故同樣有為其選擇單一居住者身份的必要。對此，「協定查核準則」第6條第2項因而規定：「依雙方締約國稅法規定同為雙方締約國之居住者，依適用之所得稅協定規定得以實際管理處所為判定適用該協定唯一居住者身分者，其判定基準依下列因素綜合認定：一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者之個人居住者身份或總機構所在地，或作成該等決策之處所所在地。二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所所在地。三、實際執行主要經營活動所在地。」上述規定，主要參考所得稅法第43條之4第3項關於「實際管理處所」的認定要件，亦即摒棄所得稅法第3條採納的「形式標準」(即以「營利事業的總機構所

23 例如：「台德協定」第4條第3項同樣規定：「個人依第1項規定，如同為雙方領域之居住者，其身份決定如下：(一)於一方領域內有永久住所，視其為該領域之居住者；如於雙方領域內均有永久住所，視其為與其個人及經濟利益較為密切之領域之居住者(主要利益中心)。(二)如主要利益中心所在地領域不能確定，或於雙方領域內均無永久住所，視其為有經常居所之領域之居住者。(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。」

在地」為認定標準)，而改以符合國際趨勢的「實質標準」(即以「營利事業的實際經營地」為認定標準)²⁴，值得贊同。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 273 頁】

(三) 物的適用範圍

依據 OECD 於 2017 年發布的「所得與資本租稅協定範本」(Model Tax Convention on Income and on Capital)²⁵第 2 條規定，租稅協定適用的租稅，通常是指各領域對「所得」及「資本」所課徵的租稅，其課徵方式在所不問。此外，對總所得、總資本或各類所得或資本課徵的所有租稅，包括對轉讓動產或不動產之利得所課徵的租稅、對企業給付的工資或薪俸總額所課徵的租稅，以及對資本增值所課徵的租稅，應視為對所得及資本所課徵的租稅。

其次，在租稅協定的實務上，通常會明確列舉該協定適用的租稅類型。例如「台德協定」第 2 條第 3 款即明確指出：「本協定所適用之現行租稅，尤指：……(二)在臺北財政部賦稅署或其所屬政府機關之財政機關主管之稅法所適用之領域，指：1. 營利事業所得稅。2. 個人綜合所得稅。3. 所得基本稅額。包含對該等租稅所課徵之附加稅。」

此外，租稅協定也適用於，協定簽署後新開徵或替代現行租稅，而與現行租稅相同或實質類似的任何租稅。雙方領域的主管機關對於其各自領域稅法的重大修訂，應通知對方(「台德協定」第 2 條第 4 項)。

值得注意的是，2021 年 10 月 8 日，「BEPS 包容性框架」(Inclusive Framework on BEPS)在「雙支柱解決方案」(Two-Pillar Solution)的框架下，確立了未來企業利潤在國際間課稅管轄權分配的全新規定²⁶。就第一支柱而言，針對全球年營業收入超過 200 億歐元，【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 274 頁】且稅前淨利率超過 10%的大型跨國集團，應就其部分的剩餘利潤，重新分配給市場國。就第二支柱而言，將導入所謂的「全球反稅基侵蝕規則」(Global Anti-Base Erosion Rules)，藉由「所得納入規則」(Income Inclusion Rule)、「低稅支付規則」(Undertaxed Payments Rule)與「應稅規則」(Subject to Tax Rule)的實踐，以確保對公司利潤課徵最低限度的企業所得稅，一般也稱作「全球最低稅負制」。

其中，「所得納入規則」是一種一次性的「補足稅」(附加稅)，其允許母公司所在國可以針對所得稅負擔低於 15%的外國集團企業的所得，在母公司的層次，就其間的差額，

24 OECD 稅約範本第 4 條註釋第 21 節至第 24.1 節說明，規範個人以外之人具雙重居住者情形時，依協定所定實際管理處所要件認定唯一居住者身份之認定原則。關於「法人的居民課稅權」，比較法上的觀察，可參陳清秀，前揭註 14，頁 44-66。

25 OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 2017 (2017), <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (last visited June 15, 2024).

26 OECD, OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT PROJECT: STATEMENT ON A TWO-PILLAR SOLUTION TO ADDRESS THE TAX CHALLENGES ARISING FROM THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY (2021), <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (last visited June 15, 2024).

課徵附加性質的稅捐。換言之，母公司居住國在「補足稅」的範圍內，至少可以從外國集團企業在國外獲取的稅捐利益中，分享部分的課稅權。

然而，有疑問的是，所謂的「補足稅」，是否屬於「OECD 租稅協定範本」第 2 條所稱「本協定適用……之租稅」？倘若「補足稅」不屬於第 2 條所稱「本協定適用……之租稅」，各國有無可能在沒有租稅協定的限制下引進「補足稅」？

相反地，倘若「補足稅」確實屬於「本協定適用……之租稅」，因此是「OECD 租稅協定範本」第 2 條第 2 項所稱「對所得或資本所課徵之租稅」；或認為是第 3 項所稱「於本協定簽訂後新開徵或替代現行租稅，而與現行租稅相同或實質類似之任何租稅」，因而各國在實施「全球最低稅負制」時，可以自由引進「補足稅」，而不會受到任何租稅協定條款的限制（特別是第 7 條，當然也包括第 10-13 條）？猶待進一步探究。**【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 275 頁】**

由此可見，「補足稅」是否屬於「OECD 租稅協定範本」所稱的「租稅」？在各國陸續實施「全球最低稅負制」以後，未來勢必引發有無必要修改現行租稅協定的相關爭議，值得進一步觀察。

（四）分配規範

「人的範圍」與「物的範圍」一旦確定後，接下來則進入對「所得」課稅（「OECD 租稅協定範本」第 6 條至第 8 條、第 10 條至第 21 條）與對「資本」課稅（「OECD 租稅協定範本」第 22 條）的分配規範。上述規定主要在規範，哪一個國家對特定類型的所得擁有課稅管轄權。原則上，這些分配規範將課稅權分配給居住國；只有當該種所得與所得來源國間，具有一定程度的關聯性時，才會將課稅管轄權也分配給所得來源國。然而，當分配規範適用的結果，使得兩個國家皆有課稅管轄權，進而引起重複課稅的問題時，此時應由居住國透過租稅協定中所預設「避免雙重課稅的方法」（OECD 租稅協定範本第 23A 條、第 23 條），以消除可能產生的雙重課稅。

在「OECD 租稅協定範本」中，與「所得」課稅有關的分配規範，規定如下（第 22 條則屬與「資本」課稅有關的分配規範）：

「OECD 租稅協定範本」第 6 條（不動產所得）、第 7 條（營業利潤）、第 8 條（海空運輸）、第 10 條（股利）、第 11 條（利息）、第 12 條（權利金）、第 13 條（財產交易所得）、第 14 條（獨立性質活動）已刪除、第 15 條（受僱所得）、第 16 條（董事報酬）、第 17 條（表演人與運動員）、第 18 條（養老金）、第 19 條（公共勞務）、第 20 條（學生）、第 21 條（其他所得）。

1. 「分配規範」的類型

上述關於「所得」課稅的分配規範，主要可分為以下兩種類型：**【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 276 頁】**

(1) 雙方締約國皆享有課稅權

當分配規範允許雙方締約國皆享有課稅權，此時應透過租稅協定中所預設的避免雙重課稅規定，以消除重複課稅。在此種類型，來源國的課稅權，原則上會被部分限縮。

例如：一間由德國居住者甲在德國設立的烤箱製造公司（A 公司），為拓展其在亞洲的銷售市場，因而在臺灣設立一間分公司（B 公司），由臺灣居住者乙經營 B 公司，負責亞洲市場的烤箱銷售業務。依據「台德協定」第 7 條第 1 項規定：「一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其位於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。」亦即，德國企業（自行或透過分支機構）獲取的利潤，原則上僅由德國課稅。除非該德國企業經由其於臺灣領域內的「常設機構」從事營業，始得由臺灣就該德國企業的利潤課稅。

又依據「台德協定」第 3 條第 1 項第 6 款規定：「『一方領域之企業』及『他方領域之企業』，分別指由一方領域之居住者所經營之企業及他方領域之居住者所經營之企業。」由於德國的 A 公司，是由德國的居住者甲所經營的企業；臺灣的 B 公司，是由臺灣居住者乙所經營的企業。故 A 公司為「台德協定」第 7 條第 1 項所稱「一方領域之企業」，B 公司則為「台德協定」第 7 條第 1 項所稱「他方領域之企業」。

此外，依據「台德協定」第 5 條規定：「一、本協定稱『常設機構』，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所（第 1 項）。二、『常設機構』包括：（一）管理處。（二）分支機構。（三）辦事處。（四）工廠。（五）工作場所。（六）礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所（第 2 項）。」由於 B 公司是 A 公司在臺灣設立的分支機構，故 B 公司為 A 公司在臺灣的「常設機構」。**【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 277 頁】**

依據「台德協定」第 7 條第 1 項規定，A 公司獲取的利潤，原則上僅由德國（居住國）課稅。然而，由於 A 公司是經由其在臺灣領域內的「常設機構」（B 公司）從事營業，因此臺灣（所得來源國）也可以就該筆利潤課稅。然而，臺灣不得就德國納稅義務人的全部營業活動課稅，而僅得就歸屬該「常設機構」（B 公司）的利潤課稅。換言之，在「台德協定」第 7 條規定的適用下，雙方締約國（即臺灣與德國）對於臺灣的常設機構利潤，皆享有課稅權。至於雙方締約國共享課稅權所導致的雙重課稅問題，則依據「台德協定」第 22 條規定，由居住地領域（德國），依據「國外所得免稅法」予以消除。

(2) 僅一方締約國享有課稅權

當分配規範中規定，僅一方締約國享有課稅權，文字上通常會使用「僅」的用語表達（例如「僅由該一方領域課稅」）。此時，租稅協定中即無須規範避免雙重課稅規定，因為只有一方締約國享有課稅權，另一方則有義務免除課稅。

例如：納稅義務人甲在德國有住所，且經常居住在德國境內。依據我國所得稅法第 7 條規定，甲在臺灣為非居住者（甲在我國境內無住所，且於一課稅年度內在我國境內居留合計未滿 183 天）。甲和一名德國雇主乙存在著僱傭關係。在該僱傭期間內，乙不時派遣甲赴臺灣出差，並支付甲勞務報酬。乙於一課稅年度內，在我國境內居留合計 100 天。依據我國所得稅法第 8 條第 3 款規定：「在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過 90 天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。」由於乙在我國境內居留天數，合計已超過 90 天，故在我國境內提供勞務的報酬，屬於「境內勞務所得」，乙因而負有我國所得稅納稅義務（所得稅法第 2 條）。

在缺乏租稅協定的情況下，乙就上述赴臺灣出差的勞務報酬，負【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 278 頁】有我國所得稅的納稅義務。然而，在「台德協定」第 14 條第 2 項規定的適用下，本案的結果將有所不同。因為依據該條規定：「一方領域之居住者於他方領域提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方領域課稅，不受前項規定之限制：（一）該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方領域內持續居留或合計居留期間不超過 183 天。（二）該項報酬非由他方領域居住者之雇主所給付或代表雇主給付。（三）該項報酬非由該雇主於他方領域內之常設機構所負擔。」由於德國居住者甲在臺灣提供勞務所獲取的報酬，符合該條規定的三項要件（甲在一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於臺灣合計居留期間不超過 183 天；該項報酬非由臺灣居住者的雇主所給付或代表雇主給付；該項報酬非由該雇主於臺灣的常設機構所負擔），故本案「僅」由德國取得課稅管轄權。換言之，依據「台德協定」第 14 條第 2 項規定，就乙獲取的勞務報酬，我國缺乏課稅管轄權。由於該筆報酬的課稅管轄權，完全專屬於居住國（德國），故租稅協定對此，即無須規範避免雙重課稅規定。

2. 「優先規則」的類型

此外，值得注意的是，雖然每一種所得都必須精確歸屬至適當的分配規範中，但由於某些分配規範的適用領域有部分重疊，因此需要透過特定的優先規則，才能讓每一種所得都能有秩序地歸屬至相對應的分配規範中。其中，最重要的「優先規則」如下：

（1）「營業利潤」原則上具補充地位

「OECD 租稅協定範本」第 7 條的「營業利潤」，在適用順序上，原則上僅具補充地位。例如「台德協定」第 7 條第 7 項即規定：「利潤中如包含本協定其他條文規定之所得項目，各該條文之規定，應不受本條規定之影響。」【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 279 頁】

例如：一間設籍在臺灣的 A 公司，對另一間設籍在德國的 B 公司持有股份。即便 A 公司對 B 公司的持股，屬於 A 公司的營業資產。然而，當 B 公司給付股利給 A 公司時，

依據「台德協定」第 7 條第 7 項規定，原則上應將該筆股利認定為 A 公司的「股利所得」，即優先適用「台德協定」第 10 條規定；而非將該筆股利認定為 A 公司的「營業利潤」，因而適用「台德協定」第 7 條規定。然而，在例外情形，也可能有「常設機構保留條款」的適用（詳後述）。

（2）「股利」、「利息」與「權利金」原則上優先於「營業利潤」

「OECD 租稅協定範本」第 10 條（股利）、第 11 條（利息）與第 12 條（權利金）規定，原則上優先於「OECD 租稅協定範本」第 7 條（營業利潤）規定的適用。然而，在例外的情況下，當租稅協定中規定「常設機構保留條款」時（例如「台德協定」第 10 條第 6 項、第 11 條第 7 項與第 12 條第 5 項規定），此時「股利」、「利息」與「權利金」的相關規定，即不再具有適用上的優先性。例如：依據「台德協定」第 10 條第 6 項規定：「股利受益所有人如為一方領域之居住者，且給付股利公司為他方領域之居住者，經由前者於他方領域內之常設機構從事營業，且與股利有關之股份持有與該常設機構有實際關聯時，不適用第 1 項至第 4 項規定，而應適用第 7 條規定。」在上述案例中，假設德國的 B 公司之所以給付股利給臺灣的 A 公司，是由於 A 公司在德國的「常設機構」（C 公司）從事營業，且與股利有關的股份持有與該「常設機構」（C 公司）有實際關聯時。此時，德國政府即應優先適用「台德協定」第 7 條規定，就歸屬「常設機構」（C 公司）的利潤課稅，而不再適用「台德協定」第 10 條第 2 項規定的「優惠稅率」（即課徵的稅額不得超過股利總額的 10%）。

（3）「其他所得」居於最後順位

最後，當個案中已經沒有其他分配規範可供選擇時，才可以適用【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 280 頁】「OECD 租稅協定範本」第 21 條（其他所得）規定。此時，只有納稅義務人的居住國享有課稅管轄權。該條規定可以確保，各種所得最後一定可以被歸屬至其中一個分配規範中。

（五）避免雙重課稅的方法

當分配規範的適用結果，會導致租稅協定的締約雙方，皆有課稅管轄權時，此時應透過租稅協定中的避免雙重課稅規定，以消除重複課稅。這些避免雙重課稅規定，主要是針對居住國所規範，因為居住國負有消除重複課稅的義務。在締約國間，原則上有兩種消除雙重課稅的方法：「國外所得免稅法」與「國外稅額扣抵法」。「OECD 租稅協定範本」第 23 條規範「國外所得免稅法」，第 23 條則規範「國外稅額扣抵法」。締約國間可以在上述兩種方法中選擇其一；也可以針對不同的分配規範，採取不同的消除方法。

1. 國外所得免稅法

當租稅協定就特定所得採取「國外所得免稅法」時，其意味著居住國將一筆國外所得，排除在課稅基礎以外。此時，在分配規範的適用下，所得來源國通常就該筆國外所

得，享有課稅管轄權。居住國只能在計算稅率時，將這些國外所得考量進來。申言之，居住國可以在各自稅率的基礎上，適用「累進稅率保留原則」(Progressionsvorbehalt)，即假定以包含「國外所得」在內的「全球所得」，作為「稅率」的選取標準；至於「稅基」，則依據不含該筆國外所得在內的「境內所得」認定。

例如：依據「台德協定」第 22 條第 1 項第 4 款規定：「本協定之所得或資本項目依第 2 條第 3 項第 1 款所稱領域之法律應予免稅者，該領域有權於決定課稅稅率時，計入該等所得或資本項目。」亦即，當某項所得或資本依德國法律應予免稅時（例如：當德國法規定，某【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 281 頁】項海外所得免稅），德國有權在決定課稅稅率時，將該筆所得計入所得或資本項目中。

2. 國外稅額扣抵法

至於「國外稅額扣抵法」，則是指居住國允許納稅義務人將其在所得來源國繳納的稅額，扣抵其依居住國法律計算的應納稅額。原則上，締約雙方皆可在租稅協定中採用此法。目前國際間採取「國外稅額扣抵法」的國家，原則上會將准予扣抵國內應納稅額的國外稅額，限制在一定比率。亦即，僅允許扣抵「部分的」國外稅額，即採取所謂的「通常稅額扣抵法」(ordinary credit)。因為在「完全稅額扣抵法」(full credit) 的適用下，即允許「全部的」國外稅額，從（依據全球所得計算的）國內應納稅額中扣抵，可能存在的風險是：當國外稅率高於國內稅率時，如准予依較高的國外稅率扣抵國內稅額，則所有來自所得來源國增加的稅捐負擔，將完全由納稅義務人的居住國買單²⁷。

例如：依據「台德協定」第 22 條第 2 項規定：「第 2 條第 3 項第 2 款所稱領域之居住者，取得源自他方領域之所得，依據本協定規定於他方領域就該所得繳納之稅額（如係股利所得，不包括用以發放該股利之利潤所繳納之稅額），應准予扣抵前者領域對該居住者所課徵之稅額。但扣抵之數額，不得超過前者領域依其稅法及相關法令規定對該所得課徵之稅額。」亦即，當我國居住者取得源自德國企業給付的一筆所得，依據德國稅法就該筆所得繳納的稅額，應准予扣抵我國對該居住者所課徵的稅額。但扣抵數額，不得超過依我國稅法對該所得課徵的稅額。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 282 頁】

肆、境外居住者的境內活動

一、國內法的適用

所謂的「境外居住者」，包含「非中華民國境內居住的個人」，以及「總機構在中華民國境外的營利事業」兩種類型。對於「非中華民國境內居住的個人」而言，如有中華民國來源所得，應就其中華民國來源所得，課徵綜合所得稅（所得稅法第 2 條第 2 項）。至於其繳稅方式，則應區分以下兩種情況：

27 Otto H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 23 f.

1. 該境外居住的個人，在我國境內如有「扣繳範圍的所得」(所得稅法第 88 條)：其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定扣繳率扣繳。

2. 該境外居住的個人，在我國境內如有「非扣繳範圍的所得」：該境外居住的個人，如於該年度所得稅申報期限開始前離境，應於離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；如於該年度所得稅申報期限內尚未離境，其應於申報期限內，依有關規定申報納稅(所得稅法第 73 條第 1 項、所得稅法施行細則第 60 條)。

至於「總機構在中華民國境外的營利事業」(簡稱「外國營利事業」)，如有中華民國來源所得時，同樣僅須就其在中華民國境內的營利事業所得，課徵營利事業所得稅(所得稅法第 3 條第 3 項)。至於外國營利事業該如何報繳我國的營利事業所得稅，則應視該外國營利事業在我國境內有無「固定營業場所」或「營業代理人」而定：

1. 當外國營利事業在我國境內有固定營業場所時：此時應該定營業場所分別向其申報時登記地的稽徵機關辦理結算申報(所得稅法第 73 條反面推論、所得稅法施行細則第 49 條第 1 項)。**【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 283 頁】**

2. 當外國營利事業在我國境內無固定營業場所，但有營業代理人時：除依所得稅法第 25 條及第 26 條規定計算所得額，並依規定扣繳所得稅外，其營利事業所得稅應由其營業代理人負責，向申報時登記地的稽徵機關辦理申報所得稅法第 73 條第 2 項、所得稅法施行細則第 49 條第 3 項)。

3. 當外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人時：

(1) 外國營利事業在我國境內如有「扣繳範圍的所得」(所得稅法第 88 條)：其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳。

(2) 外國營利事業在我國境內如有「非扣繳範圍的所得」：該外國營利事業如於該年度所得稅申報期限開始前離境，應於離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；如於該年度所得稅申報期限內尚未離境，其應於申報期限內，依有關規定申報納稅(所得稅法第 73 條第 1 項、所得稅法施行細則第 60 條)。

換言之，對於境外居住者而言，不論是境外居住的個人，或是總機構在我國境外的營利事業，只要其有中華民國來源所得，均應就該筆所得，負擔我國所得稅的納稅義務。至於其繳稅方式，則略有不同。

二、租稅協定的影響

當跨國稅捐事務屬於「境外居住者的境內活動」，且兩國間有租稅協定時，此時租稅協定對於納稅義務人的影響為何？同樣值得探究。原則上，除了前述在「參、境內居住者的境外活動」中，所提及租稅協定的一般性規範外，有關「境外居住者的境內活動」，有以下三點值得注意。**【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 284 頁】**

（一）營業利潤

如同先前所述，在以「OECD 租稅協定範本」為參考依據的租稅協定中，有關「營業利潤」的課徵，原則上依循範本第 7 條的「常設機構原則」(Betriebsstättenprinzip)。亦即，「營業利潤」的課稅權，原則上全部歸屬於居住國；除非企業在所得來源國有常設機構，且經由該常設機構從事營業，此時歸屬於該常設機構的利潤，所得來源國即取得課稅權²⁸。由於居住國與所得來源國，對於歸屬該常設機構的利潤，皆取得課稅權，因而產生雙重課稅的問題。此時，應透過「OECD 租稅協定範本」第 23 條規定，決定居住國是否要透過「國外所得免稅法」或「國外稅額扣抵法」，以消除上述雙重課稅。至於「常設機構」的概念，並非依據締約國雙方的內國法，而是根據租稅協定中的規定。對此，「OECD 租稅協定範本」第 5 條，即依據租稅協定的目的，對於「常設機構」的概念，有著獨立的規範上定義；該條規定同時也作為，我國與其他國家締結租稅協定時的主要參考依據²⁹。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 285 頁】

（二）股利

其次，對於股利而言，原則上適用「OECD 租稅協定範本」第 10 條規定。依據第 10 條第 1 項，居住國對於股利原則上享有課稅權；然而，依據第 10 條第 2 項，所得來源國也享有一定限度的課稅權。至於所得來源國的扣繳額度，在個別租稅協定中，可能適用不同比率的扣繳率。有關扣繳率的決定，經常成為雙邊協商過程中的爭議標的。對於股利，居住國原則上有義務使用避免雙重課稅的方法，將其他國家合法課徵的扣繳稅，在居住國課徵的稅額中扣抵³⁰。

此外，值得注意的是，在許多租稅協定中，經常未明確規範的一個問題則是：所得

28 關於「營業利潤的課稅權」，深入分析，可參陳清秀，國際稅法上營業所得之課稅，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 249-270。

29 例如：「台德協定」第 5 條規定：「一、本協定稱『常設機構』，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。二、『常設機構』包括：（一）管理處。（二）分支機構。（三）辦事處。（四）工廠。（五）工作場所。（六）礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。三、『常設機構』亦包括：（一）建築工地、營建、裝配或安裝工程，但以該工地或工程之存續期間超過六個月者為限。（二）企業透過其員工或其他僱用人員於一方領域提供服務，包括諮詢服務，但以該等性質活動（為相同或相關計劃方案）在該領域內於任何十二個月期間內持續或合計超過六個月者為限。四、前三項之『常設機構』，不包括下列各款：（一）專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。（二）專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。（三）專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。（四）專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。（五）專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的所設置之固定營業場所。（六）專為從事前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。五、當一人（除第六項所稱具有獨立身份之代理人外）代表一企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事任何活動，視該企業於該一方領域有常設機構，不受第一項及第二項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第四項規定之活動者，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。六、企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身份之代理人，以其通常之營業方式，於一方領域內從事營業者，不得視該企業於該領域有常設機構。七、一方領域之居住者公司，控制或受控於他方領域之居住者公司或於他方領域內從事營業之公司（不論其是否透過常設機構或其他方式），均不得就此事實認定任一公司為另一公司之常設機構。」

30 關於「跨國間股利所得的課稅」，可參陳清秀，國際稅法上股利所得之課稅，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 333-359。

來源國應該以何種方式，減少納稅義務人的應納稅額³¹？例如：在所得來源國的內國法，對於支付境外股利，應適用 21% 的扣繳率；一旦適用租稅協定，扣繳率則降為 10%。

此時，一種作法是，直接將扣繳稅扣減至符合租稅協定的額度，即適用 10% 的扣繳率扣繳稅款。例如：「協定查核準則」第 25 條規定：「他方締約國之居住者取得中華民國來源之股利、利息、權利金或技術服務費，其在中華民國境內無常設機構或固定處所，或其相關股份、債權或權利與其在中華民國境內之常設機構或固定處所無實際關聯者，得由扣繳義務人於給付時，依所得稅協定規定之上限稅率扣取稅款，不併計該所得人在中華民國境內設機構或固定處所之營業利潤或執行業務所得，課徵所得稅（第 1 項）。他方締約國之居住者依前【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 286 頁】項規定適用上限稅率者，應依其適用之所得稅協定條文規定，檢具他方締約國稅務機關出具之居住者證明及其為該所得之受益所有人證明，憑供扣繳義務人辦理扣繳申報。扣繳義務人向稅捐稽徵機關辦理扣繳申報時，應敘明適用之所得稅協定條文，檢附前述所得人提供之證明及所得計算之相關證明文件（第 2 項）。」

另一種作法則是，先依據內國法規定扣繳稅款，再由納稅義務人提出申請，將內國法與租稅協定間的差額，退還給納稅義務人。例如：「協定查核準則」第 34 條規定：「他方締約國之居住者取得屬所得稅法第 88 條規定扣繳範圍之所得，依各類所得扣繳率標準課稅者，得由所得人或扣繳義務人自繳納之日起 5 年內，檢附第 23 條、第 24 條、第 25 條、第 26 條或第 27 條規定之證明文件及扣繳憑單，向原受理扣繳申報之稅捐稽徵機關辦理退還溢繳稅款，或按扣繳義務人所在地之轄區國稅局別，彙總其截至申請退稅前於各該局轄區內已扣繳之稅款及依所得稅協定應扣繳之稅款，計算其溢繳稅款之總數，向各該轄區國稅局（總局）彙總申請退還溢繳稅款。」

（三）常設機構無差別待遇

最後，在許多租稅協定中也會規定「常設機構無差別待遇原則」³²。亦即，當一方締約國設籍的企業，在他方締約國設有常設機構時，此時，對該常設機構的課稅，相較於常設機構所在國設籍的企業而言，不得有更為不利的決定。例如：「台德協定」第 23 條第 2 項規定：「一方領域之企業於他方領域內有常設機構，他方領域對該常設機構之課稅，不應較經營相同業務之他方領域之企業更不利之課徵。本項規定不應解釋為一方領域基於租稅目的而給予其居住者個人之免【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 287 頁】稅額、減免或扣除額等，應同樣給予他方領域之居住者³³。」即屬「常設機構無差別待

31 關於「租稅協定的直接適用與申請適用」，可參陳清秀，租稅協定之解釋適用，國際稅法，5 版，元照，2021 年，頁 231-233。

32 關於「無差別待遇原則」的相關討論，可參陳清秀，租稅協定中之無差別待遇原則，國際稅法，5 版，2021 年，頁 629-653。

33 對於個人居住者而言，同樣也有「無差別待遇原則」的適用。例如：「台德協定」第 23 條第 2 項規定：「一方領域之居住者於他方領域內，不應較他方領域之居住者於相同情況下，特別是基於居住之關係，負擔不同或較重之

遇原則」的最佳適例。

伍、結論與展望

綜上所述，有關跨國稅捐事務的審查，首先應就國內法進行審查。在適用國內法時，可依據跨國稅捐事務的活動態樣，區分為「境內居住者的境外活動」與「境外居住者的境內活動」兩種類型；並循序檢驗各別態樣的稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率等稅捐構成要件，以確認當事人有無國內法的納稅義務。

當國內法的審查結果，已確認當事人有國內法的納稅義務，此時即應進一步審查，當事人的跨國稅捐事務，是否也同時涉及國外法的納稅義務，進而產生雙重課稅。

在「量能課稅原則」的適用下，納稅義務人的居住國，有責任在全球所得課稅的範圍內消除雙重課稅。至於如何消除？則應視內國法中，有無安排消除雙重課稅的方法（單邊法）？例如依所得稅法第3條第2項但書規定，總機構在境內的營利事業，可以適用「國外稅額扣抵法」，避免國外所得遭重複課稅。倘若內國法中，欠缺消除雙重課稅的制度安排，則應視兩國間有無締結避免雙重課稅的租稅協定（雙邊法）？

關於協定條款的解釋，應特別注意，租稅協定只是針對依國內稅法所成立的課稅請求權，在兩國間進行分配，協定本身並未創設國家對人民的課稅請求權。因此，在審查順序上，應先確定當事人負有我國法的納稅義務，才會進入租稅協定的審查。**【公法研究第10期，2024年9月，第288頁】**

此外，租稅協定中所使用的文字或用語，未必與國內法的文字或用語相互一致，例如：「常設機構」與「固定營業場所」的差異、「受益所有人」與「實質受益人」的區分，即屬適例。關於協定條款的解釋，有疑義時，首先應視協定上下文有無特別規定，其次應依協定適用當時的稅法規定，最後始就協定適用當時的其他法律規定。

在租稅協定的適用上，首先應就租稅協定的「適用主體」與「適用客體」明確界定。一旦確認租稅協定的適用範圍後，接著應針對所得與資本的課稅權，在兩國間進行分配。關於「所得」課稅的分配規範，可能約定「雙方締約國皆享有課稅權」，也可能「僅一方締約國享有課稅權」。

此外，為了讓每一種所得，都能有秩序地歸屬至相對應的分配規範。租稅協定中通常會預先安排一些「優先規則」，例如：「營業利潤」原則上具補充地位、「股利」、「利息」與「權利金」原則上優先於「營業利潤」，以及「其他所得」居於最後順位。

當上述分配規範的適用結果，會引起兩國間的重複課稅，此時必須由居住國，透過租稅協定中預設的方法（例如「國外所得免稅法」或「國外稅額扣抵法」），予以消除。

跨國稅捐事務的錯綜複雜，不僅讓稅法門外漢望之卻步，也讓徵納雙方間的溝通成本大幅提升。透過上述思考流程與審查步驟的建立，或許可以讓跨國稅捐事務的討論更有效率，思考上也更為清晰。

然而，國際稅法的發展瞬息萬變，各種新興管制工具的提出，都會讓跨國稅捐事務的審查更為複雜。本文的說明，只是一塊思考流程與審查步驟的「粗胚」，猶待有識之士繼續耕耘與滋潤。期盼藉由本文的拋磚引玉，能讓國際稅法的討論與交流，成果豐碩。【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 289 頁】

The Process of Thinking and the Steps of the Review for Cross-border Tax Matters

Yen-Jen Chen*

Abstract

In order to understand cross-border taxation, it is necessary to go through a set of review steps that conform to the external system and internal logic. This will ensure that cross-border taxation issues can be discussed in an orderly manner on the same level. This will avoid discussions becoming unfocused and unnecessary misunderstandings arising.

The review of cross-border tax matters should first be reviewed in terms of domestic law. In the context of domestic law, cross-border taxation can be divided into two categories: activities conducted outside the country by residents and activities conducted inside the country by non-residents. The examination of these activities should proceed in sequence, with the constituent elements of taxation being considered, including the tax subject, the tax object, the tax base, and the tax rate. This process allows for the determination of whether the person concerned has a domestic tax obligation.

If this is the case, further examination should be conducted to 【公法研究第 10 期，2024 年 9 月，第 290 頁】 determine whether the person's cross-border tax affairs also involve tax obligations under foreign law, thereby giving rise to the problem of double taxation. This can be eliminated by means of the “Foreign Income Exemption” or the “Foreign Tax Credit”.

Keywords:

* Assistant Professor, College of Law, National Taiwan University.

cross-border tax matters, tax treaty, permanent establishment, beneficial owner, double taxation, foreign income exemption, foreign tax credit, activities conducted outside the country by residents, activities conducted inside the country by non-residents, non-discrimination 【公法研究第10期，2024年9月，第291頁】

