

購書請至：<http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=9811>

國際稅法

陳清秀 著



元照出版提供 請勿公開散布。

元照出版公司

第一章

國際稅法之基本概念

目 次

壹、國際稅法之基本原則

- 一、國家稅收管轄權獨立原則
（國家課稅主權原則）
- 二、國際稅收分配公平原則
- 三、涉外納稅人稅負公平原則
- 四、國際稅收中立性原則

- (一)意 義
- (二)類 型

五、國際稅捐效率原則

貳、境內居住者與非境內居住者

一、個 人

- (一)境內居住者：無限制的納稅義務人

- (二)非境內居住者：限制的納稅義務人

二、法 人

壹、國際稅法之基本原則

有關國際稅法的原則，學者見解不一，本文認為應有下列原則¹：

一、國家稅收管轄權獨立原則（國家課稅主權原則）

國家課稅權獨立行使，不受他國干涉，因此，各國稅制仍有許多差異。但為避免重複課稅，以促進國際間之貿易及經濟活動交流，各國稅法多有防止雙重課稅之規定。又為徹底解決國際間重複課稅以及防止避稅、逃稅問題，各國也多締結國際間防止重複課稅之租稅協定。其中經濟合作及發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development，以下簡稱OECD）也於1977年發布「關於對所得及資本避免雙重課稅之協定範本」（Model Convention for Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and on Capital，以下簡稱OECD租稅協定範本）（分別於1992年、2000年、2003年、2010年、2014年等歷年來均有修正，於2017年最後一次修正），提供各國締結租稅條約或協定之參考。而在1980年聯合國也發布「已開發國家及開發中國家雙重課稅協定範本」（the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries）（2000年修正）（以下簡稱聯合國租稅協定範本），提供各國締結租稅條約或協定之參考²。上述二個租稅協定範本之內容大同小異，均不具有法律上拘束力，而僅具有參考性質。但各國也多參考該範本訂定租稅協定，我國與其他國家締結之租稅協定，原則上也是以OECD租稅協定範本為基礎。其中所表達的國際稅法學思想，也可供研究國際稅法問題之參考。

依據國家課稅主權獨立原則，有關所得來源地之判斷，我國稅

¹ 參見劉永偉，國際稅法的基本原則，收於劉劍文主編，國際稅法學，2004年第2版，頁53以下。另參見柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，月旦法學雜誌，268期，2017年8月，頁110-134。

² 有關OECD租稅協定範本及聯合國租稅協定範本之介紹，另參見何國華主持，所得稅涉外課稅問題之研究(四)，1989年，頁155以下。

法本得基於立法裁量權之行使，獨立規範應當如何規範其所得來源地之判斷標準。但也應參考國際稅法規定之潮流，以與國際通行之法制接軌。

二、國際稅收分配公平原則

在跨國所得中，一般涉及所得來源地國（通常對於境外居民僅就其境內來源所得課稅）及所得人（納稅人）之居住地國（通常對於境內居民就其全球所得課稅）。該兩國可分別根據來源地課稅管轄權及居民課稅管轄權對於同一筆跨國所得進行課稅。強調來源地管轄權對於所得來源地國或資本輸入國較為有利，反之，強調居民課稅管轄權則對於居住地國或資本輸出國較為有利。

因此如何劃分課稅管轄權，才能實現稅收分配的公平，為國際稅法上一大課題。

一般認為所得來源地課稅管轄權，應優先於居民課稅管轄權。例如國外來源所得，如果已經在來源地國課稅，則在居住地國將該項國外來源所得，一併納入課稅時，通常准予就國外已納稅款扣抵國內應納稅額。但來源地課稅管轄權的行使，也有一定限制，尤其是對於來源地所得範圍的認定，應與其境內納稅人所從事經濟活動之貢獻程度相當，避免損害另一國家應得之課稅權益，以符合稅收分配公平原則。

其中聯合國租稅協定範本也對於來源地國課稅管轄權加以適度限制，但其與OECD租稅協定範本相比較，所得來源地課稅管轄權範圍較大，而居民課稅管轄權範圍相對較小，因此，對於發展中國家有利。因此有認為較能實現居住地國及來源地國之稅收分配公平³。

三、涉外納稅人稅負公平原則

涉外納稅人之稅負公平原則，指納稅人所承擔的稅負，應與其經濟上負擔能力相對應。涉外納稅人之所得應避免遭受雙重課稅，

³ 劉永偉，國際稅法的基本原則，收於劉劍文主編，國際稅法學，頁57。

對於有所得者，也應避免其避稅或逃稅，以維持稅捐負擔的公平，並確保國家稅收。

涉外納稅人的所得課稅，也應注意實現淨額所得的課稅原則，對於為獲得收入所支出之相關成本費用，應准予減除，才能實現稅捐負擔公平原則。⁴

四、國際稅收中立性原則

(一) 意 義

稅捐中立性原則是指稅捐的徵收不應影響企業競爭條件的公平性，稅捐不應影響企業的經營決策、包括企業組織形式、銷售流程長短等。

國際稅收中立性原則則是指國際稅捐體制不應對涉外納稅人之經濟活動的區位選擇以及企業的組織形式等產生影響，中立的國際稅捐體制，既不鼓勵、也不阻礙納稅人在國內或國外投資、工作或消費本國產品或外國產品。一個優良的國際稅法不應對資本、勞務及貨物等在國際間的流動產生影響，以利於資源在全球作合理利用⁵。避免國際間重複課稅，以及防止國際間稅捐規避與逃漏稅捐，也是實現稅捐負擔公平原則，避免扭曲競爭條件，因此也實現國際稅收中立性原則。否則一旦容許重複課稅，加重涉外納稅人之經濟上負擔，則可能妨礙其參與國際經濟活動。

在國際投資中，稅捐中立可解釋為：投資者不因稅捐的課徵，而扭曲其選擇於本國或外國投資的決策。換言之，在本國與外國投資，並無任何改變淨投資報酬的稅負差距，而是資本的出口與否，完全排除稅捐因素的考慮，此即「資本出口中立原則」。又居住國

⁴ 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1月，頁20-26；陳衍任，量能原則國際稅法之適用（中）——兼評受控外國公司課稅法案，稅務旬刊，2281期，2015年2月，頁18-22；陳衍任，量能原則國際稅法之適用（下）——兼評受控外國公司課稅法案，稅務旬刊，2284期，2015年3月，頁22-29。

⁵ 劉永偉，國際稅法的基本原則，收於劉劍文主編，國際稅法學，頁59以下。

對於居住之投資者的全球所得課徵所得稅，必須准許國外稅額完全扣抵，以使國外與國內的資本所得均負擔相同的稅負，以實現稅捐中立原則⁶。

(二)類 型

國際稅法上，稅捐中立性原則可區分二種類型：

1. 「資本輸出中立性原則」(Kapitalexportneutralität)

乃是指課稅之實施，獨立於其經濟活動之地點（國內或國外），稅捐對於資本投入之地點具有中立性，亦即並未取向於其投入之地點。在本國與外國投資，並無任何改變淨投資報酬的稅負差距，亦即在國外投資之收益，其應負擔之稅負，與在境內投資收益之稅負相同⁷。故在稅捐政策上，並不影響投資地點之決定。資本的輸出與否，完全排除稅捐因素的考慮，此即「資本輸出中立原則」。故居住國對於居住之投資者的全球（境外）所得課徵所得稅，必須准許國外稅額扣抵，以使國外與國內的資本所得，在本國均負擔相同的稅負，以實現稅捐中立原則⁸。

2. 「資本輸入中立性原則」(Kapitalimportneutralität)

乃是指課稅負擔對於經濟活動之地點全部均相同，而獨立於其資本之產生地點。在間接稅，例如營業稅或消費稅，較能廣泛的實現資本輸入中立性原則，亦即稅捐負擔僅在目的地國（最終消費地國），而不在原始生產地國。但在直接稅，如所得稅，資本輸入中立性要求僅在投資地國家（所得來源地國）課徵所得稅，而在資本產生地之母國（居住地國）則應免予課稅⁹。

上述二者均是使有關跨越國境之影響中立化。

⁶ 張慶輝／鄭文輝／曹添旺／郭炳伸，所得稅涉外課稅問題之研究(二)，1989年，頁6以下。

⁷ Volker Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, B 62 ff.

⁸ 張慶輝／鄭文輝／曹添旺／郭炳伸，所得稅涉外課稅問題之研究(二)，頁6以下。

⁹ Volker Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., 2000, B 64 ff.

購書請至：<http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=9811>

國家圖書館出版品預行編目資料

國際稅法／陳清秀著. -- 三版. -- 臺北市：
元照, 2018. 04
面；公分
ISBN 978-957-8607-42-2（平裝）

1.國際稅法 2.論述分析

567.023

107004336

元照出版提供 請勿公開散布

國際稅法

5C186RC

作者 陳清秀
出版者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網址 www.angle.com.tw
定價 新臺幣 780 元
專線 (02)2375-6688
傳真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司
出版年月 2015 年 4 月 初版第 1 刷
2018 年 4 月 三版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-8607-42-2