

購書請上：http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=9652&bkid_1=&KindID3=&KindID4=

國際稅法

兼述洗錢防制法與避稅關係



張進德 編著



元照出版提供 請勿公開散布。

元照出版公司

第一編 國際稅法概述

國際稅法（International tax law）是調和跨國納稅主體及課稅客體（如課稅所得或財產價值）在國際租稅分配關係的法律。是由相關的國內法和國際法規範組合而成的租稅法律。國內法和國際法雖然在國際租稅法中各有其主要功能和作用，但在國際租稅法「稽徵程序」中卻與租稅條約（協定）相對國家相互提供課稅資料，共同實現對國際租稅關係的法律規定¹。因為國際租稅法律關係是國際稅法²在規定跨國租稅課徵和國際租稅分配關係的過程中所形成的權利義務關係，而且國際租稅法律涉及各國經濟發展與租稅管轄權，所以漸漸受到各國的重視與研究³。

在探討國際稅法的概念前，首先須說明國際租稅的概念與內涵。而租稅是國家主權的象徵，是國家藉由其政治權力參與分配而取得的財政收入，實現其以國家為主體的特定分配權力關係。因為租稅屬於一國主權範圍內得以自主之事，對於他國的人與事不僅無課稅權，也無法干涉。但隨著國際經貿往來不斷發展與各國經濟連繫不斷加深，尤其自第二次世界大戰以來，隨著國際經濟、技術、貿易、投資、交通、通訊、文化的快速發展，形成經濟全球化與世界經濟國際化，使課稅關係也跨越一國領域而形成國際租稅法律。關於國際租稅的概念，大致有兩種不同的見解⁴：

¹ 廖益新主編，《國際稅法學》，頁 4，北京：高等教育出版社，2008 年 3 月。

² 論者曾謂，國際稅法是否為國際法之一部分？See Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 57 Tax L. Rev. 483 (2004).

³ 劉劍文主編，《國際稅法學》，頁 11，北京大學出版社，2008 年 8 月，第 2 版。

⁴ 劉劍文主編，《國際稅法學》，頁 12，北京大學出版社，2008 年 8 月，第 2

2 國際稅法-兼述洗錢防制法與避稅關係

一、國際租稅是否包括跨國租稅，分廣義、狹義二說：

- (一) 狹義說：認為國際租稅僅指兩個或兩個以上的國家，憑藉其政治權力對從事跨國交易的納稅主體課稅，所形成國家與國家間的租稅利益分配關係。該說嚴格區分國家租稅與國際租稅，認為一個國家的租稅不論其涉及的納稅主體是本國人或外國人，也不論其涉及的課稅客體位於本國境內或境外，都是該國政府對其本國納稅主體間發生的課徵關係，應屬於國家租稅的範圍，而排除於國際租稅概念之外，即國際租稅不包括各國的跨國租稅。
- (二) 廣義說：認為國際租稅除了指國家與國家間租稅利益分配關係之外，還包括一國對跨國納稅主體課稅，進而形成跨國租稅課徵關係，即國際租稅除狹義的國際租稅外，還應包括一國的涉外交易租稅。

二、間接稅是否包含在國際租稅概念之內，也有廣義、狹義二說：

- (一) 狹義說：認為國際租稅涉及的稅目範圍僅包括所得稅和財產稅等直接稅，而不包括關稅、營業稅等間接稅。
- (二) 廣義說：認為國際租稅涉及的稅目範圍除所得稅和財產稅外，還應包括關稅等間接稅稅目。

由上述說明可知，因為國際租稅來自於跨國等涉外經濟交易，而各國政府對該經濟交易除了租稅利益的分配，也包含促進本國與國際經濟的發展。所以，國際租稅的概念理應包括一國的跨國租稅，國際租稅實無法脫離一國的跨國租稅而獨立存在，若無各國的跨國租稅課徵關係，就不會出現國家間的租稅協定關係，而訂定租稅條約（Tax treaty）。

第一章 國際稅法的定義與內涵

壹、定義與內涵

有關國際稅法的意義，較具代表性的學說歸納如下¹：

- 一、國際稅法是調和國與國間因跨國納稅義務人的所得，而產生國際租稅分配關係的法律。
- 二、國際稅法是對國際租稅關係的法律規範，是協調國際租稅法律關係的國際法律原則、規則、規範和租稅條約。
- 三、國際稅法是調和國際租稅關係，即各國政府以其本國的整體（綜合）利益為主要考量，協調與國際經濟交易的流通稅、所得稅和財產稅，進而產生兩個或兩個以上的國家與跨國納稅義務人或課稅客體（商品）間形成課徵關係的國際法和國內法的各種法律規範。
- 四、國際稅法是調和跨國課稅客體（即跨國所得和跨國財產）的國際租稅分配關係的各種法律規定。
- 五、國際稅法是調和國際租稅條約關係（兩個或兩個以上的國家或地區在協調他們之間的租稅關係過程中所產生的各種條約轉換成其課稅的法律規定）。
- 六、國際稅法是調和國家跨國租稅課徵和國家間租稅分配關係的法律。

根據廣義國際稅法的概念：1.國際稅法的意義應能施行國際稅法的兩個調和對象，即國際租稅分配關係與跨國租稅課徵

¹ 劉劍文主編，《國際稅法學》，頁 14，北京大學出版社，2008 年 8 月，第 2 版。

4 國際稅法-兼述洗錢防制法與避稅關係

關係；2.國際稅法的意義應使國際稅法的調和對象不僅限於直接稅，還包括間接稅。上述意義並非都包括跨國租稅課徵關係，也不能施行在所有商品稅關係。所以，最適合廣義國際稅法概念的意義應為：「國際稅法是調和各國與國際社會協調相關租稅的過程中，產生的國家跨國租稅課徵關係和國家間租稅分配關係的法律。」²

貳、國際重複課稅原因

一、租稅管轄權

課稅管轄權所呈現的，是一國的地位、主權或統治權。基本上，一國的課稅權力可以自主決定，但當跨國交易時，因其交易事涉兩國或兩國以上的課稅管轄權，此種課稅權力將受制於兩國或兩國以上的國際租稅條約或國際法慣例的限制。應在於，一方面基於現實因素，因一國無法將其統治權延伸到他國境內之外；另一方面，在國際法上一國對其課稅權的無限延伸也不被允許。所以，必須與一國的納稅主體及課稅客體間有相當的連結及歸屬關係才能成為課稅標的，否則，國家課稅權的行使將會流於恣意而侵略其他國家主權³。

在此概念下，一國的課稅管轄權範圍，應受制於其國家本身政治權力所及的範圍。換言之，其課稅管轄權是以國家主權所及的人員及其領域為範圍。而且以人員及領域為範圍，是各國實施課稅管轄權的主要法理依據，此乃屬人主義與屬地主義區別的租稅法制⁴。

² 劉劍文主編，《國際稅法學》，頁 14，北京大學出版社，2008 年 8 月，第 2 版。

³ 梁康怡，我國對技術輸入相關交易之所得課稅問題研究，頁 95，國立台灣大學國際整合研究所碩士論文，2009 年。

⁴ 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，頁 773-793，自版，2010 年 8 月，

具體而言，其有關內容如下⁵：

1. 行使課稅權的主體，也就是何者有權對納稅主體、標的課稅，此為租稅管轄權的基本內涵。而且有權課稅者僅限於主權國家，所以僅有主權國家才能憑藉其所擁有的政治權力，向其納稅主體（法人或個人）課徵租稅。
2. 被行使課稅權的主體（納稅主體—即納稅人），也就是應對何人（法人或個人）課稅。凡主權國家當有權規定由何人構成其稅法規定的納稅主體，即何人在本國負有納稅義務。
3. 被行使課稅權的客體，也就是對客體來課稅，而其構成課稅管轄權的客體，大致包含商品、所得、財產，甚至於其行為。
4. 課稅的質量，主要涉及其課稅範圍、稅基與稅率，是決定納稅義務人租稅負擔的因素。
5. 如何行使課稅管轄權，必涉及課稅的日期、地點和方式等。

上述所稱以領域為範圍，即以「地域」（或「疆界」）的概念為基準行使課稅權力⁶，是指國家對其領域內的一切人和物，以及所發生的課稅事實，有權行使其管轄權課稅。在此所稱的領域包括領土、領空、領海和領海的地下層。任何國家對其領域內的人、物和所發生的事，都有權根據各國本身的稅法（包括法規命令、條約）加以課徵。但根據國際法及慣例，對享受外交特權與豁免者除外。又所稱以人員為範圍，即以「人」

第3版。

⁵ 劉劍文主編，《國際稅法學》，頁 65-67，北京大學出版社，2008 年 8 月，第 2 版。

⁶ 梁康怡，我國對技術輸入相關交易之所得課稅問題研究，頁 95，國立台灣大學科際整合研究所碩士論文，2009 年。

國家圖書館出版品預行編目資料

國際稅法：兼述洗錢防制法與避稅關係／
張進德編著．-- 初版．--
臺中市：聚德企管顧問，2018.02
面；公分
ISBN 978-986-92136-5-3（平裝）

1.國際稅法 2.租稅規避 3.論述分析

567.023

107000621

元照出版提供 請勿公開散布

國際稅法

兼述洗錢防制法與避稅關係

5H099PA

2018年2月 初版第1刷

編者 張進德
出版者 聚德企業管理顧問股份有限公司
總經銷 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 500 元
專線 (02)2375-6688
傳真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司