

稅捐法導論二

第七講 稅捐稽徵法 IV

境外之課稅事實

與證據資料的調查

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

一、境外之課稅事實與證據資料調查之困難

(一) 納稅義務人應負擔提高之協力義務

在全球化布局下，營利事業有動機將其利潤移動到各國課稅權限不能或不容易行使的地方，而就課稅事實查核上有一定難度。因此對稅基侵蝕利潤移轉之行為，提高納稅義務人應負擔之協力義務，例如：要求提出移轉訂價查核報告等。

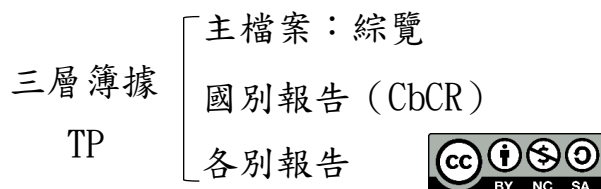
(二) 關係企業之移轉訂價的三層簿據

1. 關係企業（關係人）於財務、稅務上概念不完全相同

關係企業規定於公司法第 369 條之 1 以下，為一營利事業持有另一營利事業股份或出資額，特別是有表決權股份超過一半以上，為公司法上關係企業；或為財務上關係人之概念。

稅務上關係人概念涵攝範圍則更為寬廣，只要構成公司法上關係企業（財務上之關係人），通常亦符合稅務關係人之要件。例如：營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 3 條第 1 款規定，營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，達該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額超過 20% 以上，就構成稅務上關係人。同條第 3 款規定，營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達 10% 以上，即構成稅務上關係人。

2. 三層簿據



(1) 主檔案

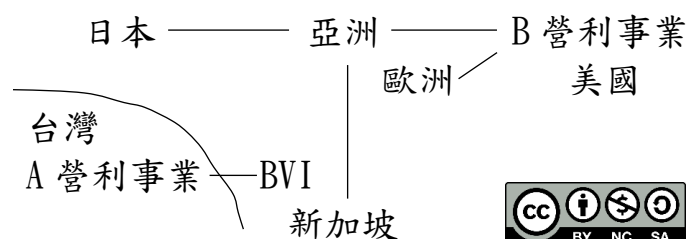
主檔案為跨國企業於全球布局之綜覽。

(2) 國別報告 (CbCR)

國別報告（Country-by-Country Reporting；簡稱CbCR）為該跨國企業之公司於各國布局中，屬何種角色定位。

（3）各別報告

各別報告（Local File）為跨國營利事業，其受控交易行為安排、成本費用分攤協議等之說明。



（三）受控制外國公司之事實與證據資料與證據方法所在的揭露

除三層簿據外，最主要者為移轉訂價查核報告，各別就被控制交易行為與未受控制交易行為進行比較，以證明相關交易價格並不因為關係企業而受控制，產生利潤移轉之行為。

二、境外之稅捐資訊交換程序與稅捐資訊交換之內容

（一）資訊交換之目的及法律性質

除前述提高納稅義務人之協力義務外，就其提出之資料與境外課稅事實，亦須透過稅捐資訊交換來加以查核。而稅捐資訊交換本身之性質，屬於本國與外國稅捐機關間之職務上協助。惟「稅捐資訊交換」是否必須以明文規定作為依據？倘為單純職務互助行為，似乎無需透過立法程序。

但由於雙邊之稅捐資訊交換，不僅為職務互助行為，同時涉及人民重要個人資訊，應有法律明文規定作為依據。否則一方面侵害被交換者之稅捐資訊自決權，另外一方面也違反我國個人資料保護法之規範。因此學理上有認為，現行稅捐稽徵機關第5條之1，並不足以產生稅捐資訊交換的合法性基礎，就個人資料保護仍應有進一步之法律明文規範。

(二) 資訊交換類型

1. 主動交換：

主動交換為我國稅捐機關向外國稅捐稽徵機關提出要求，希望交換某些、某位納稅義務人之相關資料。

2. 被動交換：

被動交換則為我國接受外國稅捐稽徵機關所提出之要求，將我國所取得某些、某位納稅義務人之資訊交換出去。

3. 自動交換：


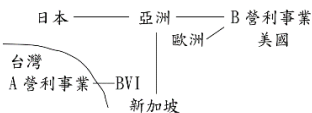

自動交換是在無請求之前提下，將相關資訊透過自動交換機制，提供予有交換資訊之國家，或者簽署多邊稅捐資訊自動交換公約之締約國。

目前由多數國家所簽署組成之稅捐資訊交換多邊公約（Multilateral Competent Authority Agreement；簡稱MCAA）為稅捐資訊自動交換，由多數國家所組成的一種公約型態。將稅捐資訊以應申報內容之標準格式，即共同申報及盡職審查準則（Common Reporting Standard；簡稱CRS）相關資訊放置於該網路中，讓所有參與公約之國家可自動取得相關資訊。而該CRS與全球反洗錢、反資助恐怖活動之相關規範網路，構成全球之透明化金融資訊交換管道。

(三) 資訊交換內容、當事人程序保障及實體法要件限制

稅捐資訊交換，基於目的拘束，原則僅限稅務用途使用，一般亦包括稅捐犯罪行為之追訴（例外：如臺日雙邊租稅協定）；在目的限制要求下，不可作為其他目的使用。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2	<p>三層簿據 TP</p> <p>主檔案：綜覽 國別報告 (CbCR) 各別報告</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
3	 <p>日本 ——— 亞洲 ——— B 營利事業 台灣 A 營利事業 ——— 歐洲 ——— 美國 新加坡</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>