

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織
韓國政策中心舉辦
2013年國際租稅研討會
「善用租稅協定之稅務行政
協助機制」報告

服務機關：財政部南區國稅局

姓名職稱：審核員 吳慶輝

派赴國家：韓國

出國期間：102年7月21日至28日

報告日期：102年9月14日

摘 要

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, 簡稱 OECD) 為一國際性組織, 1960 年 12 月於法國巴黎成立, 迄今會員國為 34 個。其成立之宗旨為藉由跨國政府相互合作, 致力於世界民主及市場經濟, 以期達成永續經濟成長, 以因應全球經濟發展之挑戰。韓國經濟合作暨發展組織稅務中心(Korea-OECD Multilateral Tax Center; KTC)則於 1997 年 5 月成立, 2008 年正式名稱變更為韓國政策中心(Tax Programme, OECD Korea Policy Centre), 為 OECD 亞太地區唯一的稅務中心。每年藉由舉辦各項國際租稅重要議題研討會, 邀集會員國與非會員國政府官員與會, 提供亞太地區國家稅務議題資訊交流之平台, 成為 OECD 在亞洲地區會員國與非會員國間之橋樑。該中心於 2013 年舉辦移轉訂價及關稅估價、租稅協定特殊議題、善用租稅協定之稅務行政協助機制、移轉訂價講師之培訓、跨國企業之進階查核、中小企業之查核、所得稅專題研討等 7 場國際租稅研討會, 本次奉派出席場次為「善用租稅協定之稅務行政協助機制」。

此次研討會共有三位指導專家擔任此次研討會的講座, 包括: 加拿大籍 Ms. Stephanie Smith, 擔任本次研討會之主導人及講師、中國籍 Mr. Suhua Huang、挪威籍 Mr. Frode Steindal 及 Mr. Helge Mathias Monsen 擔任講師。研討會議題涵蓋對資訊透明化和交換的國際標準、要求交換主要概念、同時稅務調查和聯合稽查、法律基礎、宣告、附錄和保留及加入合約程序, 與會指導專家分享各該善用租稅協定之稅務行政協助機制實務經驗等相關議題, 講師並準備數個案例, 由參與成員分組討論, 透過案例討論過程, 互相交換意見, 並將討論結果與各與會人員分享, 對與會人員善用租稅協定之稅務行政協助機制知識有實質助益。

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心
2013年國際租稅研討會
「善用租稅協定之稅務行政協助機制」報告

目次

壹、目的.....	2
貳、與會人員及會議經過.....	4
參、研討會議議程表.....	6
肆、研討會議內容.....	8
一、資訊透明化和交換的國際標準.....	8
二、要求交換主要概念.....	19
三、同時稅務調查和聯合稽查.....	29
四、協助徵稅法律基礎、宣告、附錄和保留.....	39
五、加入多邊協助合約程序.....	45
伍、心得與建議事項.....	47
一、心得.....	47
二、建議.....	48

壹、目的

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, 簡稱 OECD) 為一國際性組織, 1960 年 12 月於法國巴黎成立, 成立之初共有奧地利、比利時、加拿大、丹麥、法國、德國、希臘、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國、北愛爾蘭以及美國等 21 個國家, 迄今會員國已增加為 34 個。其成立宗旨為藉由跨國政府相互合作, 致力於世界民主及市場經濟, 期達成永續經濟成長, 以因應全球經濟發展之挑戰。OECD 提供一個平台, 使各國能分享比較其政策經驗, 在共同所遭遇的問題中尋求解決方法, 並歸納出可調和國內與國際間的可行方案。近 50 年來, OECD 發布之經濟數據與具比較性之統計資料已成為全球最龐大且最可靠的來源之一。除了資料與數據的蒐集外, OECD 同時掌握趨勢, 分析與預測經濟發展, 並就教育、社會變遷、能源、貿易、環境生態、農業、科技、租稅等各項議題之演變提出研究報告, 內容具嚴謹性、資料完整性及正確性, 同時 OECD 已成為全球經濟與公共政策領域最大的出版者。

目前 OECD 總部設於法國巴黎, 並在全球設立 5 個多邊租稅中心, 分別為奧地利維也納、土耳其安卡拉、匈牙利布達佩斯、墨西哥市及南韓首爾。韓國於 1996 年成為 OECD 之會員國, 並於 1997 年在韓國首爾成立 OECD 韓國稅務中心 (Korea - OECD Multilateral Tax Center, KTC), 2008 年正式名稱變更為韓國政策中心 (Tax Programme, OECD Korea Policy Centre), 係 OECD 亞太地區唯一的稅務中心, 促進亞太地區國家關於稅務查核、稅務行政、稅務資訊等之發展與進步, 並就近提供亞太地區國家關於 OECD 稅務議題之最新發展趨勢與研究成果。藉由舉辦各項國際租稅重要議題研討會, 邀請會員國與非會員國政府官員與會, 提供亞太地區國家稅務議題資訊交流之平台, 成為 OECD 在亞洲地區會員國與非會員國間之橋樑。

OECD 援往例來函邀請我國參加 2013 年其韓國政策中心舉辦之國際租稅研討會，我國每年均應邀指派代表參加，以為瞭解國際間當前租稅議題及其發展趨勢，並加強我國與國際組織及與會國家之實質關係與交流合作。今（2013）年韓國政策中心舉辦之主題包括移轉訂價及關稅估價(Transfer Pricing and Customs Valuation (WCO))、租稅協定特殊議題(Tax Treaties: Special Issues (TT1))、善用租稅協定之稅務行政協助機制(Taking Advantage of the Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、移轉訂價講師之培訓(Transfer Pricing: Train the Trainers)、跨國企業之進階查核(Advanced Auditing Multinational Enterprises (AME2))、中小企業之查核(Auditing Small and Medium Enterprises (ASME1))、所得稅專題研討(Income Tax Workshop)等 7 場國際租稅研討會。本次奉派參加 2013 年 7 月 22 日至 7 月 26 日於韓國首爾舉行之「善用租稅協定之稅務行政協助機制」研討會。

貳、與會人員及會議經過

此次「善用租稅協定之稅務行政協助機制 (Taking Advantage of the Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)」研討會期間為 102 年 7 月 22 日至 7 月 26 日，與會成員包括 OECD 會員國家及非會員國經濟體代表，除了地主國韓國為 OECD 會員國外，尚包含不丹(Bhutan)、中國(China)、香港(Hong Kong)、印度 (India)、印尼 (Indonesia)、尼泊爾(Nepal)、俄羅斯(Russian)、泰國 (Thailand)、越南 (Vietnam) 及我國，共計 10 個國家，13 位代表與會。

本次研討會共有三位指導專家擔任此次研討會的講座，包括：加拿大籍 Ms. Stephanie Smith，擔任本次研討會之主導人及講師、中國籍 Mr. Suhua Huang(Expert)、挪威籍 Mr. Frode Steindal(Assistance in Tax Collection-Norway) 及 Mr. Helge Mathias Monsen(Assistance in Tax Collection-Norway)擔任講師。

研討會討論議題涵蓋對善用租稅協定之稅務行政協助機制基本概念的瞭解，包括資訊透明化和交換的國際標準、要求交換主要概念、同時稅務調查和聯合稽查、法律基礎、宣告、附錄和保留及加入合約程序等。另外，與會指導專家亦分別分享各該國家於善用租稅協定之稅務行政協助機制之實務經驗。

研討會課程安排方式，由 4 位講座分別負責授課主題，其各就負責範圍以簡報進行說明，並於簡報進行中，隨時就相關議題詢問各國與會人員意見，藉由與會人員之互動，瞭解各國處理類似案件作法有無差異；另將與會人員分組進行案例研討，由各小組成員透過彼此實務經驗及課堂上之訊息，充分討論並交換個人意見後，做出分組結論輪流發表結果，再由主導人分析回答案例之情境解答。藉由設計個案之實例分析及小組討論，各國學員除可提升資訊交換專業知識外，尚

可與其他國家代表交換工作心得及平日工作所面臨之困境，進而建立彼此良好情誼，增進國際形象及實質交流。

參、研討會議議程表

Taking Advantage of the Convention on Administrative Assistance in Tax Matters

Korea, 22 - 26 July 2012

星期一 7月22日 (第一天)	
09:30 - 09:30	開幕式、OECD 韓國政策中心及研討會議程介紹
09:30 - 10:30	資訊透明化和交換的國際標準
10:50 - 12:30	善用租稅協定之稅務行政協助機制簡介
13:30 - 15:00	資訊交換之機密
15:20 - 17:00	獲取資訊的法律和實務
17:00 - 18:00	韓國文化與歷史介紹
星期二 7月23日 (第二天)	
09:00 - 10:30	要求交換主要概念
10:50 - 12:30	自願性資訊交換
13:30 - 15:00	提高稅務員意識
15:20 - 17:00	案例研析
星期三 7月24日 (第三天)	
09:00 - 10:30	其他方式的交換
10:50 - 12:30	案例研析
13:30 - 15:00	自動性資訊交換
15:20 - 17:00	從事資訊交換的主要因素
星期四 7月25日 (第四天)	
09:00 - 10:30	徵稅的協助
10:50 - 12:30	徵稅協助的限制和義務

13:30 - 15:00	徵稅的協助經驗分享
15:20 - 17:00	案例研析
星期五 7月26日 (第五天)	
09:00 - 10:00	如何加入多邊租稅協助
10:00 - 10:30	如何推廣多邊租稅協助
10:50 - 11:30	提問和回答
11:30 - 12:00	閉幕儀式—致詞、授予證書、聲明
星期六 7月27日 (第六天)	
09:30 - 15:00	社交活動

肆、研討會議內容

一、資訊透明化和交換的國際標準

(一) 有效交換要求的條件

有效交換要求，包含相關和可靠資料已存在且能取得資訊，而該資訊係能夠用以交換的，其資訊機密性得以保全，要求內容屬可預見攸關資訊，非與該稅務案件無關的要求，要求內容則可能涵蓋民事及刑事稅務案件，並屬機關的業務範圍內。

國際資訊交換的角色，首先確認符合國際和國內法的規定申請，資訊交換可達到反制稅務避稅和逃稅，OECD資訊交換的目的，係從一個法律和實務的觀點，尋求改進國際稅務合作。

依租稅協定雙邊簽約國，可依上限稅率扣繳，惟有些納稅義務人位於美國等與台灣並無租稅協定的國家，為適用上限稅率，設置導管公司於荷蘭，因荷蘭與台灣訂有租稅協定，可適用較低的上限稅率，是透過資訊交換使資料透明化，要求國家可透過國外取得的可靠的帳簿和紀錄及銀行資訊，查得國外的實際受益人為美國的公司，而不屬於適用租稅協定範圍，則可予以核定其補繳扣繳稅額，並以違章處罰。

資訊交換的同時，多邊協助合約國的權利，仍須被尊重，各合約國是沒義務隨著一方法律和實務執行的修改來改變自己實施法律方法，亦不須在一方的法律無法取得資料的情況下去違法提供資訊，和提供會洩漏交易、商業或專業機密等或不利於公共政策的資訊。

資訊交換的工具相當多樣化，包含多方行政稅務協助議約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)、雙重稅負合約第26條(Article 26 Model Double Taxation Convention)、多邊資訊交

換協議(Model agreement on exchange of tax information,TIEA)及和其他地區多邊協議。

資訊交換是否有效，視是否依多邊協助合約的法律基礎予以要求另一方提供資訊，且該資訊屬攸關及有可靠資料的存在，例如符合財務會計準則的財務報表、銀行帳戶、稅務紀錄、公司資本登記、公開資料庫和其他政府的可用資訊。

而資訊保存期限可減少依從成本，財務工作小組需要金融機構保存5年，而聯合特別會計小組(JAHGA)需要會計紀錄保存5年。

所謂資料可取得，係指機關以合法方式取得可揭露之交換資訊，雖未持有，但能夠取得之資料，和透過特殊的權力可向銀行或其他機關取得，或可取得已經存在的資訊，合法的授權和適當的罰則是需要的，可讓納稅義務人配合稅法規定，並避免民事和刑事事件。

所謂有能力交換，須以合法工具，例如透過其他國際協定或相互法律協助，包含犯罪事件，國際義務交換需符合國內規定保存該資訊和主張權力去取得。

資訊保密規定在多邊協助合約第22條，資訊只能揭露給相關人及稅務機關人員，如無適當之保存，資訊交換一方可能暫停交換。

行政實務，資訊交換要求只限於權責機關之間，權責機關通常是高階長官，權責機關可以授權行政人員，必須有作業程序處理要求，必須有書面紀錄承辦人員之責任，必須有已受訓職員提出要求，必須有電腦設備、影印機、保存檔案櫃子和權責機關印章。

(二) 全球論壇和同儕評鑑程序

全球論壇會員包含120司法管轄區，即OECD和G20國家、海外財務中心及發展中國家，最近六個月則有11個新會員，Kazakhstan, Pakistan, Cameroon, Burkina Faso, Albania, Uganda, Gabon, Senegal, Azerbaijan, Romania,

Lesotho。

全球論壇架構，所有會員都是公平的參與，所有會員需進行同儕評鑑是否符合國際標準進行資訊交換和透明化，遵守的條款須由全體同意通過的，推派同儕評鑑團隊代表，裁定是否符合標準，則以同儕數評鑑減自己1票做裁定，過程中均採開放和透明的程序。

國際標準檢查同儕，資訊要求的資料，是可預見攸關，資訊提供是應要求的，沒有釣魚試探(fishing expeditions)，沒銀行機密限制或國內課稅利益衝突並同時尊重納稅義務人的權利，過程中確信資料的保密，自2009年1月起大約800份協議(DTCs+TIEAs)簽訂資訊交換，資訊要求係依照OECD和UN聯合國協定規定。

兩階段同儕評鑑程序，第一階段為檢視每個國家法律與法規架構和第二階段在稅務目的的透明度及交換的標準的實務執行。

目前101個同儕評鑑報告(71份第一階段，26份合併和4份第二階段)已完成，18份補充報告已完成。

國際標準反應評鑑10個必須要素，第一階段決定是否要素存在，或存在仍需改進，或根本不存在，如果在法律架構上不符合而有顯著差距，則不能進行第二階段。

同儕評鑑需要在六或十二個月內完成報告，補充評鑑可在國家要求下實施，以反映進行的過程，單獨第二階段開始於2012年，第二階段第一次評比已完成，第二階段交叉部分於2013年九月完成時，第二階段評比結果有些是完全符合、一些大部分符合的、或部分符合或根本未符合標準。

目前已做665份建議，68個國家已提供接下來的報告，在近三年內已簽署超過850稅務資訊交換，17個國家已改進取得銀行資訊，17個國家已撤銷或辨認實際股份持有人，53個國家已改進會計和股份所有資訊的可用性及6個國家已移除國內稅務利益去取得資訊。

建立能力方式包含舉辦地區性的訓練研討會，權責機關會議進行合作，協助地提供會員在修法或協調租稅協定等，建立合作平台，例如在技術合作有關的發展代理機構GF Secretariat and jurisdictions。

全球論壇下一步，進行第二階段評鑑，評鑑各國家是否全面符合標準，或大部分符合、部分符合或不符合等評比，將於2013年9月報告給G20，未來自動交換將成為新國際標準。

(三) 稅務行政相互協助合約

自1988年由OECD和COE(Council of Europe)會員簽署，並由OECD和COE的協助下開始發展，2009年4月G20要求多邊工具開放給所有國家，該合約升級到國際性標準並開放給所有國家簽署，修正的合約已經自2011年6月1日開始生效，截至2013年5月29日已有55個國家簽署，27個已提交批准文。

日益新增的全球工具，稅務行政相互協助合約即其中一個，發展中國家在合約中，受益日增，2011年12月G20第一次簽署典禮，從那開始，所有G20國家已簽署或承諾簽署，第二次簽署典禮，在開普敦於2012年10月26日全球論壇會議上舉行，於10月初羅馬尼亞簽署後，隨後捷克，馬爾他島，紐西蘭簽署修正後的合約，阿爾巴尼亞、貝里斯、愛沙尼亞、加彭、哈薩克、拉脫維亞、立陶宛、摩洛哥、奈及利亞和尼烏亞島簽署欲簽署合約，奧地利、貝里斯、愛沙尼亞、拉脫維亞、盧森堡、奈及利亞、斯洛法克和新加坡已簽署合約(摩洛哥在5月22日簽署)，貝里斯、迦納、希臘、愛爾蘭、馬爾他島和荷蘭(加勒比海島(波內爾島、聖尤斯特歇斯和沙巴)和阿盧巴島、古拉索島和聖馬丁島已提交批准文。

該合約包含稅目別、協助的方式、提供協助的限制、保密機制、和其他工具的關係、協調組織、申請、生效和生效日期、保留機制。

稅目包含所得稅、資本稅、財產稅、地方稅和國稅、強制社會安全貢獻、遺產及贈與稅、可移動財產稅、消費稅例如營業增值稅或銷售稅、特銷稅、車輛使

用牌照稅、其他稅除關稅外。

協助方式包含要求資訊交換、自願性資訊交換、自動性資訊交換、同時稅務檢查、國外稅上檢查、保全方法的協助及文件服務。

保全方法的協助，基於一方要求，被要求國家必須為要求國家收取稅款，但前提稅之請求須符合合約的規定。為了保護要求國家的權利，合約能使一個國家要求其他國家做保全措施，甚至可能無法收取稅款時，亦同。

文件服務目的確保文件像核稅通知或提醒通知送達納稅義務人，避免納稅義務人因疏忽未繳納而遭強制執行。

然而提供協助上有些限制，合約不影響納稅義務人權利和法律或機關賦予的利益，還有其他限制包含採取的方法與另一方國家法律和行政的實務不同、方法可能違反公共政策，資訊在兩方均不可得，可能涉及交易、商業、產業和商務或專業機密，申請國的稅與一般的稅不同或雙方租稅協定的稅不同，申請國的差別待遇，申請國未盡所有可能的方法及在稅收方面成本效益的考量，然而，國內法律限制不適用於有礙於合約的目的，國內稅的利益或銀行機密要求不能用以否認合約的協助。

該合約第27條與其他工具的關係，合約提供的協助可能性沒有限制，也沒有被現存的國際合意或兩方安排或其他相關稅務工具所限制，國家可自由選擇他們認為最適當的工具。

當國家提出確認合約時，可能俟國家內眾多管轄區簽署後適用，當國家同意合約後，三個月後第一天開始實施，生效期間分為稅務目的者，除非其他方同意，否則只在合約生效後適用資訊交換，以犯罪目的者，開始實施前期間亦適用資訊交換。

該合約有何益處，因包含多種稅目，可衍伸合作模式，屬於多邊工具，單一合約法律基礎適用於多國的合作，且包含自願性和自動性資訊交換，同時稅務檢

查，國外稅務員檢查，某種情況下可以非稅務目的資訊的使用，透過協調和認可，可節省資源，輔導團隊可確認合約的持續運用。

此合約是彈性的工具，國家可以保留一些稅目不進行資訊交換，或保留一些協助不提供，不論在簽約時可保留，或在簽約後均可保留。保留可以事後被取消。

(四) 資訊使用在稅以外其他目的

多邊協助合約第22.4條規定，當提供資訊的權責機關同意時，所獲得資訊可能使用於其他目的(例如洗錢、貪汙或恐怖分子的資助)。可用來打擊稅務犯罪 或其他財務犯罪。

奧斯陸會談內容包含稅務犯罪、商業詐欺、走私、洗錢和其他非法財務犯罪威脅國家的策略、政治的和經濟的利益。奧斯陸會談於2011年3月在挪威首都奧斯陸稅務及犯罪論壇上第一次舉行，為鼓舞更大合作地打擊各種形式的財務犯罪，匯集從不同領域的代表，財政部及法務部部長、國稅局、執法單位、反洗錢單位、反貪汙單位和財務立法者。

奧斯陸會談，稅及犯罪的第二個論壇於2012年6月在義大利羅馬舉行，G20 領導人高峰會在墨西哥洛斯卡沃斯說：“我們也歡迎努力去加強機構間合作去解決非法資金，包含奧斯陸會談的羅馬會議結果”。

奧斯陸會談三個主題如下：

1. 在稅、法律和執行機關間有效的合作是重要的。
2. 全球打擊財務犯罪需要國家間的合作，包含國家之間的資訊分享。
3. 對付財務犯罪需要策略和實用的調查技術。

打擊犯罪有效的機構間合作(OECD編製)

1. OECD展開第二次國際論壇於2012年6月在義大利羅馬舉行。
2. 包含32個國家機構間合作的深層分析
3. 稅務機關、執行單位、艾格蒙反洗錢組織(FIUs)和立法者之間合作機制
4. 列示成功案例並做改進的建議。

國際合作:主要工具的目錄(OECD編製)

1. 包含國際合作工具的細節，稅務、反洗錢、反貪汙、立法、監督和其他
2. 目的改進國際合作機制的使用及了解
3. 未來工作注重於移除打擊財務犯罪合作的障礙

建立能力，於2013年5月，長達4個星期的基礎課程在羅馬，教授基礎調查技巧，主要針對開發中國家，建立國際稅務犯罪調查學院。

稅務和犯罪的第三次論壇將於2013年11月7日至8日在土耳其舉行，並發行新稅務犯罪賄絡察覺手冊。

(五) 資訊交換的機密(第 22 條)

稅務機密的重要性

1. 稅務機關和納稅義務人需要有信心，資訊將被保密
2. 法律架構
3. 行政政策和執行
4. 違反稅務機密時，民事和刑事制裁
5. 新OECD導引-保持安全

法律架構

1. 第22條多邊合約
2. 第26條第2款OECD模式稅務合約
3. 第8條協議(“TIEA”)

國內法律，必須可保護稅務資訊的機密，協定義務必須受約束，對於非法揭露機密資訊，予以有效處罰。

多邊合約第22條第1款的機密規定為，一方獲得的任何資訊將被視為機密和保護，以同樣的國內法律保護，包含個人資料保護，並配合提供國家國內法律規定予以保護。

資訊被移送外國權責機關必須被安全移交，如以電子檔移送時，須以加密方式為之。從國外的權責機關接獲資訊和要求時，必須適當地加密，符合協定和資

訊交換機制，安全地存取和揭露資料。

多邊合約第22條第2款的機密規定為資訊在任何情況下應僅能提供給有關人或機關(包含法院、行政機關或監督機關)，執行機關或檢察機關或上訴目的之評估、蒐集或收回。只有以上人員或機關可以使用資訊於上述目的。雖然第1款規定，可在法院判決書中揭露。

揭露是限制於有關人或機構(包含法院和行政機關)於核稅時、蒐集、執行、起訴及上訴時。

保護機密的行政政策和實務措施包含人員雇用背景調查的安全篩檢，透過僱用合約限制其行為，加強員工訓練，進入設備的須經授權存取電子或實體資料紀錄，離職政策訂明離職前的檔案移交，訂定資訊處理政策和管理者未授權揭露，在通信和資訊提供時依協定契約蓋章或浮水印，通常蓋上：此資訊是依照租稅協定提供，其使用及揭露受到該租稅協定的管理。

(六) 通知程序

一些國家有義務通知納稅義務人或相關人有關資訊交換事宜，納稅義務人權利可能僅是被通知(瑞典)或有權利去質問資訊交換，通知程序是第4條第3款下的規定。

通知的例外，國際標準規定，國家如有妨害到調查時，例如證據可能被破壞，則不予通知。要求國家應讓對方國家知道是否納稅義務人應不應被通知和理由。

荷蘭通知程序的例子

1. 只適用直接稅，不適用於間接稅、消費稅及關稅或收回的協助
2. 適用於資訊的要求和移送自願性資訊
3. 適用於自動性交換，運用發布合作備忘錄MOU
4. 不適用於公開資訊或稅務機關的資料庫
5. 國外稅務檢查時，不須事前通知
6. 緊急狀況時，不需事前通知

- 甲、可疑的國際詐欺
- 乙、實際的課徵時間的限制
- 丙、一方資料是否被調查並不確定
- 丁、事前通知將影響調查結果

荷蘭的一些事實和數據(2010)

1. 在2010年，荷蘭提供354個案資訊
2. 117個案(33%)，資訊未通知下提供
3. 228個案(64%)，資訊在通知下提供
4. 僅9個案，反對通知，該法院程序平均花4.5個月
5. 幾乎所有法院案例支持稅務機關

(七) 取得資訊的法律和實務

實行的選擇

1. 為確信國內法律符合協定義務或執行符合國內法規
2. 加拿大案例：
 - 甲、TIEAs和多邊合約：改變國內法律以配合協定義務
 - 乙、執行協定規定(國內法律與租稅協定不一致時，以租稅協定優先)

資訊交換義務

1. 資訊必須存在
2. 稅務機關必須能取得資訊

通常被要求之資訊

1. 會計資訊
2. 銀行資訊
3. 所有權資訊
4. 文件是否可用
5. 能被取得嗎

保存資訊義務

1. 可靠會計紀錄之保存
 - 甲、細節
 - 乙、潛在性文件

丙、法人公司或有效管理的公司會計紀錄

丁、基金和合夥亦需要會計紀錄

2. 會計紀錄保存年限：加拿大保存6年

3. 確保可靠會計紀錄之保存：

甲、管理法規(包含公司法、合夥、信託法和商業法)

乙、財務法規、反洗錢防制法或其他法規

丙、稅法

4. 取得會計紀錄

甲、取得合理期間內會計紀錄

乙、國外會計紀錄可取得

i. 例如：加拿大機關在資訊科技協定(ITA)第231.1、231.2、231.6

條文規定下檢查和取得資訊

ii. 如果納稅義務人或第三方未配合時的後果，規定在資訊科技協

定(ITA)第231.7、238(2)條文

5. 銀行資訊

甲、比會計紀錄更嚴謹

乙、反洗錢規定

丙、需要能取得，能被直接或間接取得

6. 所有權資訊

甲、銀行(反洗錢規定)

乙、登錄者

丙、公司服務提供者(反洗錢規定)

丁、公司或單位本身

保密

1. 納稅義務人保密的重要性

甲、保密能鼓勵納稅義務人遵照稅法

乙、保密是所有國內法的一項特徵

丙、國內行政機構或法院制裁稅務員違反保密規定

2. 適用保密程度

甲、國內稅法保密規定的適用-加拿大資訊科技協定(ITA)第241條保密規定

乙、租稅協定保密以更高標準規定，資訊僅能用於租稅目的，資訊僅能揭露給稅務機關，上訴機構和法院等。

3. 需要確保保密規定是存在於國內法規

甲、確保已取得之資訊將能保持機密

乙、確保國內保密法規不會妨礙資訊交換給其他國家

4. 國內程序確保保密-實務方法

甲、限制資訊的傳播

乙、員工訓練

丙、標籤資訊為租稅協定保護範圍

丁、其他

5. 其他步驟去保存機密

甲、從國外獲取之資料或移交之資料須加蓋印章

乙、例如：資訊是與國外租稅協定下提供，其使用和揭露必須受到協定的監督

6. 其他保密法規議題：

甲、隱私法規

乙、資訊的自由運用

二、要求交換主要概念

(一) 概念

第 4 條-總則，雙方所交換之資訊須是合約規定稅務上且與國內法規與機構有可預見之攸關資訊

第 5 條-要求的資訊交換，被要求國家應提供要求國家有關第 4 條相關人或交易之資訊，假如資訊在稅務檔案裡不足配合所需之資訊，應採取所有相關方法去提供所需。

交換資訊法律文字為”應”非得，資訊必須與稅法有可預見之攸關，交換之資訊是不限於雙方的居民，交換之資訊是受限於稅法規定。

可預見之攸關標準是盡可能提供稅務資訊，同時為防範一方試圖從事釣魚試探(fishing expeditions)，釣魚試探(fishing expeditions)是要求之資訊不可能與納稅義務人的納稅事件有相關，雙方不能毫無忌憚地從事釣魚試探(fishing expeditions)。

釣魚試探(fishing expeditions)定義為要求一些不知是否存在的資訊，即問一些不知答案是否可能出現的問題，例如詢問某家公司所有股東裡是否有人為受查者的子女或配偶或親戚。

2012OECD 模式第 26 條修改，釐清論點，對一群納稅義務人的定義說明，釐清可預見攸關和釣魚試探(fishing expeditions)的定義。

要求一群納稅義務人資訊，可預見攸關標準可適用於一群納稅義務人，需具備 3 條件：甲、須清楚描述一群人、事實和會導致要求資訊的狀況。乙、適用法律的解釋，和為何一群納稅義務人違反法律規定的事實。丙、要求的資訊可以協助納稅義務人決定遵照法律規定。通常，第三方已經導致一群納稅義務人違反規定。

一群納稅義務人要求例子，金融服務者的例子，在居住地國家 R 居民買賣上市的金融商品，買賣金融商品則需在國家 S 開立一個帳戶，國家 R 已經發現數個居住者納稅義務人投資在金融商品且未申報所得。國家 R 要求國家 S 查詢國家 R 的居民的投資金融商品的帳戶買賣資料。

可預見攸關資訊的例子，國家 A 的稅務機關對 X 先生執行一個稅務調查，稅務機關說明在國家 B 裡，X 先生持有 B 銀行一個或數個未申報帳戶。國家 A 已經有相當經驗，為了避免被發現，X 先生不可能用自己的名字開戶，國家 A 因此要求取得 X 先生所有帳戶和配偶 E 和小孩 K 及 L 的帳戶。

釣魚試探案例，B 公司設立於國家 B，國家 A 要求 B 公司所有的股東的名字和分配股利股息資料，要求國家指出公司 B 在國家 A 有顯著的商業活動，因此可能有國家 A 的居民是其股東，更進一步說明，納稅義務人通常不會申報國外所得或資產。

(二) 資訊要求-要求和回應

明確要求內容須包含公司負責人、合夥人、地址、申報稅務資料、銀行帳戶、費用申報、合約、公司股東、交易、所得及其他。

基本原則須盡所有合理努力保護國內資訊，如果國內法律不允許向國外要求資料則不能向另一方要求資料，必須盡所有可能提供資訊，要求應與特定案子有關，要求資訊只能與調查有關。

案例，雙份發票，公司 A 在國家 X 從事衣服製造，衣服直接售給國家 A 的一家公司，帳簿和紀錄顯示貨品賣給國家 B 的配銷商，兩份發票-一份給配銷商標明低價格，一份給國家 A 公司標明高價格，國家 X 要求國家 A 確認實際付款價格，國家 A 確認有一份假發票低估價格/高估費用，未申報所得相當於 797 萬元美金。

要求資訊的步驟：

1. 要求國家-第一步準備和遞送要求

2. 被要求國家-第二步收取要求並確認
 第三步蒐集要求之資訊
 第四步回覆資訊
3. 要求國家：第五步使用資訊、第六步提供回饋
4. 被要求國家：第七步分析回饋

第一步準備和遞送要求：要求應包含內容

1. 要求的法律規定原由
2. 敘述確認
 - 甲、你已盡所有方法想要取得資訊
 - 乙、要求適法和本國的行政規定
 - 丙、如果資料在國內者，稅務機關可以取得
 - 丁、須調查的人，如果知道名字、地址、出生日期則提供
 - 戊、相關調查之外國人，和被調查者的關係
3. 如果資訊包含付款或交易係透過中間人，則其姓名、地址，銀行帳戶
4. 背景資訊，包含調查的原由、要求的目的。
5. 要求屬民事或刑事事件
6. 查核期間和要求資訊的期間
7. 何種稅目
8. 為何需要該資訊
9. 要求是否緊急
10. 是否要翻譯
11. 是否通知納稅義務人，如不通知，原因為何
12. 法律證據力的需求
13. 一但有問題發生時，權責機構聯絡人員和聯絡方式為何

未知名之被調查者，假如被調查人姓名不知，要求內容必須包含其他資訊足以辨識一個人或一組人的特徵，調查應讓要求國家知道稅務調查遭遇之問題。

要求包含內容一般性錯誤

1. 要求陳述不清楚
2. 無法完全辨識納稅義務人
3. 缺少此要求的目的-稅務風險為何?
4. 背景資料不足

5. 陳述意見非陳述事實
6. 不適當書寫形式
 - 甲、要求協助而不是要求回應
 - 乙、應使用簡單語言協助被要求國家翻譯
7. 未說明，使用縮寫的國內法律詞彙
8. 不適當第使用公司名稱及地址縮寫
9. 應使用正確的國家名稱
10. 查核期間涵蓋不清

第二步：接收和檢查要求的有效性

1. 盡可能確認已接受要求
2. 檢查有效性和完整性
 - 甲、有無權責機關的簽章
 - 乙、有包含所有的資訊去處理要求嗎
 - 丙、要求資訊係基於要求國家和被要求國家的法律
 - 丁、有足夠資訊去辨識納稅義務人嗎
 - 戊、有足夠資訊去了解要求嗎
3. 如果必要，要求說明

第三步：蒐集資訊

1. 優先順序
2. 資訊已經在稅務機關檔案內
3. 資訊由第三人持有

回應要求的時間表

1. 多邊合約未提供特定時間表
2. 第26條提供預設標準時間限制
 - 甲、第 10.4 條說明
 - i. 預設兩個月到六個月內提供資訊
 - ii. 預設時間過後，交換仍需符合第 26 條規定
3. TIEA 第 5 條：盡快提供資訊

甲、如果不能在收到後 90 天內提供資訊，通知要求國家

第四步：回應要求

檢核表

1. 提供資訊的法律規定
2. 提供資訊的參照規定
3. 提供資訊包含文件：
(例如：帳證、合約、發票)和任何未要求但相關可用得資訊(自願性交換)
4. 如果可以，解釋為何某些資訊無法提供，或無法以要求的格式提供
5. 以指示幣值說明是否稅額已被取得，取得比例和金額
6. 是否納稅義務人或第三方已被通知
7. 是否有反對通知納稅義務人
8. 是否反對資訊揭露給納稅義務人
9. 是否要求回饋資訊使用情形
10. 提供使用資訊必須保密
11. 聯絡明細

第五步：處理已接受資訊

1. 資訊使用不會用於稅務以外目的
2. 資訊除了提供資訊者同意否則不能使用於稅務以外目的

第六步：回饋

1. 為能改進未來提供資訊品質
2. 能增進稅務官員提供資訊的動力
3. 作為一個資訊交換有用性的指標，對未來是非常有用的

(三) 自願性資訊交換

依據多邊合約第 7 條規定，資訊是自願性地提供(不須要求)，當稅務員發覺資訊有利於其他國家，依賴於自願性參與和稅務員的合作，當查核時或查核後，接受的自願性資訊通常是非常有用的。

案例，在國家 A 的公司 A 付佣金給國家 X 的 X 先生，佣金實際付款給國家 B

的銀行帳戶，佣金付款資訊從國家 A 自願性交換給國家 X，國家 X 的稅務機關發現 X 先生未申報該佣金。

何時考慮自願性交換

1. 考慮其國家可能損失鉅額稅收
2. 付款給其他國家時，懷疑可能未申報
3. 納稅義務人獲得稅務減免，可能造成其他國家稅額負擔
4. 可能租稅規避計畫正被其他國家運用

案例，國家 B 提供資訊給國家 A 有關國家 A 的居民 X 先生出售國家 B 數家公司的股份，因而取得資本所得，國家 A 的稅務機關發現居民 X 從 2005 年開始均未申報所得稅。重新估算：營利所得 239,866 歐元、股利所得 435,454 歐元、資本所得 691,724 歐元。

自願性交換，當一稅務員辨認出該資訊適用於自願性資訊，應與長官討論是否值得移交給其他國家，如果是的話，移交資料給國內權責機關去處理。為了方便交換，建議以檢附標準電子檔和紙本格式回饋格式。

推廣自願性交換，越來越多國家有自願性交換的導引，在少數國家，則訂有移交權責機關資訊的查核實務標準規定，一些國家可能考慮包含自願性交換在每個查核案件中。

定時、即時和全面性回饋在權責機關間是重要的，可改善未來自願性交換品質。也能激勵稅務員去自願性地提供資訊。

稅務機關如何鼓勵自願性資訊交換，訓練課程中，展示相關案例研究，透過權責機關，提供感謝狀給自願性提供的單位，透過稅務機關內網訊息，收到權責機關的獎勵。

(四) 提高稅務員意識

案例，一公司申報導管公司核發的銷貨折讓憑單。多邊合約可要求的資訊包

含：導管公司的實際受益人(資訊可能存於稅務天堂)、導管公司會計紀錄及導管公司在稅務天堂銀行帳戶。

提出要求，填寫要求表格並寄送給權責機關，注意事項，不要直接聯繫其他國家，只有權責機關被授權聯繫其他稅務機關。技巧，明確並盡可能提供最多資訊，並盡早提出要求。

填寫要求表格技巧，如果需要在特定日期前取得資料，確認日期有列示，並解釋為何需要在那之前。如果不要通知納稅義務人，解釋原因。如果需要特定格式(筆錄、已認證的副本)，解釋原因。如果可以，提供持有要求的資訊的人名和地址。

權責機關在接收資訊要求後，將檢視要求，如果有問題或需進一步資訊，則會聯絡原要求機關。檢視完成後，權責機關將轉送要求給其他國家的權責機關。假如其他權責機關有問題或需要進一步資訊，則將聯絡權責機關。要求的回覆，將移交給權責機關，並將資訊列為機密，再轉交給原要求機關。如果未提供，將說明原因，例如資訊無法取得，資訊被律師限制取得，如果情勢逆轉，被要求國家將取得資訊，再轉送等原因。如果未提供，被要求國家權責機關將考慮請其他國家回應，並與要求國家討論。

案例，稅務員調查國外公司的子公司，並檢核管理費從國外母公司分配情形，稅務員能要求國外權責機關分配該公司基礎資料，是否該費用申報於母公司申報書。

(五) 直接取得國外資訊的可能管道

公開資訊

1. 全球論壇同儕評鑑報告。
2. 國家的商業登記，基本功能搜尋，衍伸報告(每年事件，所有人、比例等)，公開商業資訊和合約。
3. 國際電話簿。

政府網站

- OECD公開資訊庫<http://www.oecd.org/dataoecd/50/21/36010709.pdf>

公開資料庫和美國網站

仲介、商業和證券公司

1. 證券交易委員會(SEC)在資訊庫有關上市公司資訊
<http://www.sec.gov/edgarhp.htm>
2. 國立證券商、仲介商交易協會資訊(NASD)：
http://pdpi.nasdr.com/pdp/disclaimer_frame.htm

公司和商業

1. 工業統計包含公司銷貨毛利、銷貨成本、利潤和其他資料
<http://www.bizstats.com/>
2. 包含14,000家公司簡單資料，可以公司名稱、TICKER碼、關鍵字或負責人姓名搜尋。
3. 法院紀錄

LexisNexis

<http://www.lexisnexis.com>

1. 不同工業的資料庫服務和電子檔搜尋
2. 法律事務所(例如：法律意見、法律、規定)
3. 專業
4. 學術
5. 政府
6. 危機解決(例如：身分確認、詐欺、偵測等)

電子錢包和付款步驟-電子錢包導引和公司向客戶收付基金的目錄

<http://gold-pages.net/E-Currency/index.html>

聯邦紀錄

1. 聯邦商業協會：www.ftc.gov
2. 版權辦公室：www.loc.gov
3. 勞工統計局：www.stats.bls.gov
4. 連結到大部分聯邦和州的網站：www.searchgov.com
5. 美國專利權辦公室：www.uspto.gov/web/menu/search.html

6. 商標：www.uspto.gov/web/menu/tm.html

海外和國際調查資源

1. 公開查詢可疑活動的調查資訊

www.offshorebusiness.com

www.offshore-bank-list.com/sitemap.html

www.worldoffshorebanks.com/index.html

www.caribbeanonlineyellowpages.com

2. 國際白和黃頁

www.wayp.com

3. 國際洗錢資訊

www.imolin.org

專業證照

1. Martindale-Hubbell Lawyer Locator，包含律師背景資訊

2. 在美國、加拿大和所選的國家的專業證照

<http://www.clearhq.org/boards/html>

美國財產估價

1. 二手車價格

<http://www.kbb.com/index.html>

2. 27國家最近幾年房屋銷售價格，可以地址或街名搜尋

<http://realestate.yahoo.com/realestate/homevalues/address.html>

歐洲公司資訊的商業網站

Bureau van Dijk

– <http://www.bvdinfo.com/Home.aspx>

– Orbis

• 全球資料庫

– Amadeus 阿瑪迪斯

• 東歐西歐上市和非上市公司可比較財務資訊資料庫

• 最近 10 年每年合併和未合併標準財務報表、財務活動和持股資料

• <https://amadeus.bvdep.com>

公司資訊商業網站

GBRDirect

- 歐洲國家財務資訊的單一窗口.
- 24 國家資料
- 每個歐洲國家商業司直接並即時提供資訊
- 商業登記資料

<http://www.gbrdirect.co.uk/home.aspx>

其他技巧

1. RBA 資訊服務

- 提供訓練、顧問和公佈如何有效地搜尋和使用電子資料
- 官方公司登記

<http://www.rba.co.uk/sources/registers.htm>

2. 全球法律導引, Lexadin

- 超過 65,000 個連結網站在 180 個國家

<http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/legis.php>

三、同時稅務調查和聯合稽查

(一) 同時稅務調查

同時稅務調查規定於多邊協助合約第 8 條，兩國家或多國為共同利益和相關利益，協議同時調查同一納稅義務人，參與國家在自己國家執行查核，並同意將已獲得的攸關資訊提出交換。

OECD 在同時稅務調查方面，於 1992 年訂有 OECD 從事同時稅務調查協議模式，手冊置於網站 www.oecd.org/ctp/eoi/manual。

提案同時稅務調查案件，未規定特定格式，但格式應包含納稅義務人姓名、地址、商業編號、營業稅編號、案情概述、同時調查原因、稅務風險、那些國家應參與和原因，如訂定先前調查計畫，則應包含查核期間、何種稅目、時間表等。

參與同時稅務調查查核人員應有足夠的查核和實務經驗，例如擁有金融業和藥品業專長領域，且已準備好與國際團體稅務員合作，並具足夠語言能力，每個國家至少有一代表權責機關人員參與同時稅務調查會。

同時稅務調查查核計畫，擬訂開始會議，會議內容包含同時稅務調查目的，法律基礎為何，納稅義務人姓名和稅目及查核期間，並於會議呈現每個國家的查核計畫，共同討論。

同時稅務調查最後階段時，計畫領導者負責召開最後會議，並於國際查核完成後立即開始，並撰寫最後報告，內容應包含哪些參與國家、法律基礎為何，案情描述，同時稅務調查目的，查核中每個國家查核發現，同時稅務調查最後結果，核估稅額多寡，結論和建議及接下來的行動為何。

同時稅務調查成功因素

1. 案子選擇
2. 稅務詐欺，快速反應
3. 只有少數國家(主要國家)
4. 預先查核和準備
5. 承諾

6. 專業和了解商業和實務法律
7. 計畫和協議-隨時記錄
8. 當同意時，在每過國家查核
9. 溝通、資訊交換、交叉確認
10. 符合法律和規定

同時稅務調查所可能遇到的挑戰

1. 困難辨識在同年度期間合適的納稅義務人
2. 選案重在能影響納稅行為，並遏止風險，而非增加未來稅收。
3. 確信參與同時查核職員有相關訓練和了解國內稅法、國際稅法和相關租稅協定

(二) 聯合稽查(JOINT AUDITS)

需要多國聯合合作稽查，係因目前公司多角經營且在全球同時運作，稅務機關需要重新思考傳統方法已不符使用，故為了期望國際型公司能於營業時，同時遵守各國法規，政府須朝向多合作，聯合稽查代表一個新型的合作方式，不同國家的稅務員組成一個聯合稽查團隊同時進行查核，惟目前仍然很少有此經驗。

聯合稽查與同時稅務調查有何不同，聯合稽查就同一項查核案件，共同聯合查核，稅務員在其他國家進行查核時即為政府代表。而同時稅務調查係稅務員於各自國家就地查核並將查核結果，進行資訊交換，互通有無，兩種方式有所不同。

聯合稽查的法律架構，牽涉雙邊租稅協定或多邊協助合約及國內法規，面臨挑戰，則是因國內法律架構的議題與國家主權和特別領土議題，且因不同國家的行程序差異，且有不同查核標準。

聯合稽查案件選擇，需考慮一些因素，例如，在兩國或多國有可取得資料能供查核，交易是類似或相關的，像多國公司跨國貸款、公司相互間應付帳款、應收帳款交易等。且查核國家需共同訂定積極的稅務查核計畫。

聯合稽查步驟

1. 聯合稽查團隊的選擇
2. 案件的選擇
3. 聯合稽查會議

4. 準備查核計畫，至少
 - 甲、 聯合稽查的目的
 - 乙、 資訊聯合收集給聯合稽查使用
 - 丙、 查核步驟和結案的時程表
 - 丁、 所有稽查成員的連絡資訊
 - 戊、 預期狀況的同意程序

聯合稽查的查核過程

1. 聯合資訊要求和檢查
2. 與納稅義務人聯合會議
3. 攸關資訊的交換
4. 查核計畫因狀況修改
5. 國家參與聯合稽查者和納稅義務人平時的溝通是必要的
6. 定期的進度報告(例如：每月)

最後階段

1. 準備最後會議
2. 由每個參與國做最後查核報告的準備
3. 書信交換確認聯合稽查結果
4. 獲得稅務機關及納稅義務人簽名

OECD 稅務機關論壇已經核准和發行兩個聯合稽查文件

1. Joint Audit Report
<http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/45988932.pdf>
2. Joint Audit Participants Guide
<http://www.oecd.org/dataoecd/10/11/45988962.pdf>

(三) 國外稅務查核

多邊協助合約第 9 條規定，國外稅務查核係稅務局權責機關要求在其他國家進行稅務查核，被要求國家可以同意，國外稅務查核可能減少納稅義務人的遵從負擔，由於稅務機關一起合作，可以減少重複的文件，或完全避免。多邊協助合約第 9 條第 3 段規定，一般而言，一方可以通知另一方不接受國外稅務查核。

參與國外稅務查核，分被動及主動的，被動的指國外稅務機關的參與限制，僅觀察稅務查核的相關部分，和直接聯繫被要求國家的稅務員，主動的指一些國家可以允許稅務員進入領土，從事詢問相關人和檢查相關紀錄(例如：其他國家持有的納稅義務人帳簿和紀錄)。

步驟

1. 依在資訊交換程序，要求資訊
2. 決定是否尋求出席國外稅務查核
3. 要求參與國外稅務查核
4. 決定是否接受或拒絕參與
5. 被要求國家通知要求國家相關程序和何時進行
6. 要求國家稅務員參與國稅稅務查核
7. 準備最後報告並分發

(四) 產業別資訊交換

產業別資訊交換不涉及納稅義務人特別資訊，而是針對特定產業或經濟層面，可能是雙邊或多邊的，目的討論特定經濟運作方式，財務計畫，價格決定方式，規避稅務方式認定等。

提案產業別資訊交換時，權責機關開始正式交換書信應包含，詳細交換事項、設定交換的範圍、指定雙方授權人員開會和資訊交換、確認文件係包含於權責機關要求範圍內，且經蓋章，限制使用和揭露及同意會議日期及地點。

產業別資訊交換執行時，過程中雙方稅務員應定期開會，聯合去發現共同關切事項，惟在產業別研究方面，目前資源仍缺乏，進行時須建立交易常規範圍和一般產業毛利率，討論可比較方法，在主要國際議題進行研討會，討論現有工業共同利益發展和新議題。

產業別資訊交換如有特定要求，為了補充產業別資訊交換，可以變成同時稅務調查或聯合稽查在特定產業別，產業專家能被邀請參與，以便了解產業運作方式，外部專家的成本能分攤給參與國家。

產業部門包含

1. 銀行
2. 商品
3. 電子零件
4. 釣魚
5. 保險
6. 油氣業
7. 藥品業
8. 通信
9. 水電

(五) 自動資訊交換

何謂自動資訊交換，大量納稅義務人不同所得的系統及定期資訊交換，資訊獲得是基於平時作業蒐集的(大部透過納稅義務人付款的報告，例如金融機構付款，雇主的付款等)，居住地稅務機關能檢查納稅義務人海外所得稅務紀錄，是否符合申報資料。

自動資訊交換類別型態

1. 不動產交易所得
2. 營業利潤
3. 股利、利息和權利金
4. 資本利得
5. 薪水、補償
6. 負責人報酬
7. 藝術和運動所得
8. 退休金
9. 其他

考慮因素

1. 法律工具授權
甲、多邊合約第 6 條：共同協議是需要的

乙、直接稅法規 DTC 第 26 條

丙、歐盟衍生性金融商品

2. 機密
3. 互惠
4. 獲取資料的安全性

OECD 從事自動資訊交換

1. 報告(2012)，內容、如何運作、利益和還有什麼可做
2. 自動資訊交換備忘錄
3. 自動資訊交換執行手冊
www.oecd.org/ctp/eoi/manual
4. 自動資訊交換的工具：技巧標準和手冊
www.oecd.org/tax/eoi/automatic
5. 安全和加密的建議

自動資訊交換如何運作，首先由付款者和付款機構蒐集納稅義務人資訊或產生資訊，付款者和付款機構申報資訊給稅務機關，稅務機關合併居住者國家的資訊，加密資訊並整批送至居住者稅務機關，居住者國家接受資訊並解密，整合相關資訊於自動資訊，分析結果並採取適當行動，例如核補徵稅額。

成功自動資訊交換的主要因素

1. 內容：定義所得及交易範圍
2. 人：定義蒐集相關人資訊
3. 品質：確認資料品質，例如資料認證
4. 何時：何時接收資料
5. 如何使用：風險評估，比對
6. 機密：保有資訊安全
7. 互惠、認知及回饋

未來注重重點

1. 發展共同報告標準
2. 改進資料品質

3. 及時資訊接收
4. 標準格式製作和資訊科技投資
5. 保密和資料保全

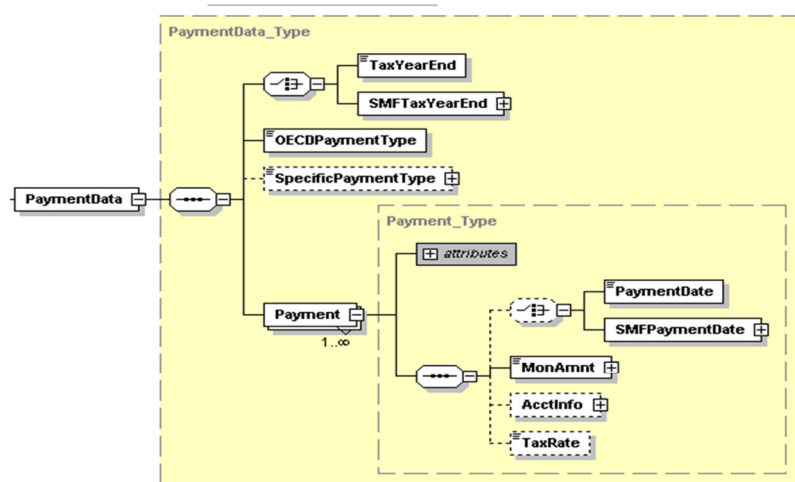
自動資訊交換為了效率，需要使用標準格式，OECD 標準被廣泛使用，格式為 SMF(固定格式)、STF 2.1(以 XML 電腦格式)，新加入 OECD 國家應使用 STF。

STF 2.1

1. 新建議標準XML語言：最新版本STF 2.1
2. SMF和STF標準同時存在，以便可以轉換兩種格式

XML

1. XML是機構間交換的標準方法
2. XML指令定義資料交換的結構
3. XML檔案在資訊交換前應確認為適當，可事先辨認錯誤和簡化事後更正
4. 例子：



加密和傳送方法

1. 方法一：資訊加密並燒錄於CD，移送或寄送到其他權責機關
2. 方法二：資訊加密透過email傳送
3. 方法三：安全平台的使用，例如歐盟CCN CSI
4. 加密工具
 - 甲、 Pretty Good Privacy (GPG4Win). 可以發現一些說明
<http://www.gpg4win.org/documentation.html>
 - 乙、 WinZip 9

丙、 Secure FTP: File Transfer Protocol (FTP)是一工具可輕易地在電腦和伺服器傳輸檔案，提供安全特性，確保檔案自動加密和解密
權責機關接受和解密資料，確認紀錄已接收，必要時，使用橋梁轉換 SMF 到 STF 或 STF 到 SMF。辨認可配對統計並進行回饋，包含已配對和未配對統計及信心水準，並對資料作評論，如不正確格式或遺漏資料，分類錯誤，資料具有錯誤國家碼，數字錯誤等。

面臨挑戰

1. 缺少國家碼去辨認納稅義務人
2. 不完整或錯誤辨認資訊，例如出生日或地址，使用自行設定格式
3. 姓和名順序不對
4. 名字拼錯
5. 不同字體或不同字母
6. 缺少正確付款年度
7. 小數點問題(1.00歐元不等於100歐元)

解決方式

1. 使用金額、數字和日期的標準碼
2. 要求已更改資料或額外資料
3. 回饋給寄送國家
4. 翻譯國外文字到本國文字
5. 發現和記錄錯誤樣態，使用更正方式
6. 保有配對歷史資料

翻譯不同字母

1. 使用UTF-8字母<http://www.utf-8.com/>
 - 屬於全球字母
 - 能取得存在 UNICORD 的任何字母
2. 歐盟選擇使用字譯表
3. 日本使用Hepburn羅馬字母系統

接受資訊後的處理

1. 時間表：最舊的資料優先處理
2. 門檻：選超過門檻之所得
3. 名字：使用字母軟體改進名字辨識
4. 所得型態：轉換從OECD規定到國內稅法規定
5. 遺失碼：重建生日的碼
6. 錢幣：換算國家幣值
7. 住址：改進，請看 www.upu.int
8. 自動配對申報資料

策略使用

1. 設定自動交換：辨認主要國家進行自動交換和新型資訊的交換
2. 溝通策略：推廣納稅義務人自願配合稅法規定
3. 查得出未申報者
4. 對國外資訊進行風險分析
5. 建立特殊納稅義務人遵從計畫

資訊交換模式使用

1. 模式一：資訊交換單位直接負責容易取得資料的要求和第三方資訊的要求
2. 模式二：資訊交換單位直接負責容易取得資料的要求
3. 模式三：資訊交換單位不直接負責任何要求
4. 模式四：資訊交換單位處理別國來的要求，不負責向別國的要求
5. 模式五：資訊交換單位是由國家或地區成立
6. 模式六：介於策略功能和實作功能
7. 模式七：介於犯罪和非犯罪稅務事件

紀錄保留

1. 紀錄已接收的要求
2. 包含時間資訊
 - 甲、接收日期
 - 乙、確認日期
 - 丙、通知要求機關該要求不完整或不合規定的日期

丁、通知要求機關無法以設定時間回復的日期

戊、資訊已被提供的日期

己、結案的日期

設定時間表

1. 接收要求時，如果稅務機關已持有資訊的兩個月內回覆
2. 否則六個月內回覆

資訊交換訓練

1. 取得高度支持和資助，去執行訓練
2. 辨認稅務機關需相關訓練的對象：新員工、新稅務查核人員
3. 決定性質、範圍和訓練頻率
4. 製作包含主要主題的訓練課表
5. 考慮執行計畫最有效的方法
6. 辨認和製作訓練教材
7. 評估資訊教育的有用性和有效性，藉受訓者的回饋去改善未來課程

四、協助徵稅法律基礎、宣告、附錄和保留

(一)法律基礎

國際協議

1. 共同協助的特殊協議，像多邊協助合約
2. 雙邊合約包含徵稅的協助

徵稅的協助手冊

1. 提供稅務員處理稅收時，一個概要的協助
2. 提供一些技巧和實務的指導，以改善協助的效率性
3. 提供在設計和修正手冊的訓練計畫上一些協助，
4. 使用在日常工作上

手冊內容

1. 主要手冊
 - 甲、徵稅的一般和法律方面
 - 乙、保留的方法
 - 丙、實務面
2. 模式
 - 甲、徵稅的模式和工具
 - 乙、徵稅備忘錄
 - 丙、徵稅要求的標準電子格式
 - 丁、專門辭典

徵稅主要原則

1. 機關協助徵稅
2. 徵稅協助的範圍
3. 收入主張範圍
4. 相關人等
5. 執行的主要規定
6. 時間表
7. 包含的年份和年齡

8. 進行過程和訴訟

機關協助徵稅

1. 權責機關：中央單位，通常財政部
2. 權責機關的代表：清楚定義功能，指定在部門內的人
3. 溝通：在每個國家透過中央單位，以確定持續性，避免重複溝通

協助徵稅範圍，規定於多邊協助合約第 2 條第 1 項，包含所得稅、資本利得稅及財產稅。多邊協助合約第 30 條可能保留，不去協助徵稅項目，為安全社會保險、-遺產贈與稅、消費稅像營業稅、汽車牌照稅及其他稅。

稅收收入範圍，規定於多邊協助合約第 3 條，包含原始評估的稅、應計利息、罰鍰及一般成本，該稅目只要存在多邊國家中的一個國家即可，不須均存在於雙方或多方。

要求如是針對要求國家居住者，協助徵稅只能在可執行時和目前在要求國家無爭議的情況時要求，假如要求是針對要求國家非居住者，協助徵稅只能在可執行時和可能不再有爭議的情況時要求，合約第 11 條第 1 項規定，國外要求應是可執行的和可徵起的，這條件係同時適用於國外和國內，但有些國家需要在國內法有些變更，機構之間得差異是可以的。

要求協助徵稅例外情況，規定於第 15 條規定，國外要求應不能從被要求國家主張優先權中受益，例如銀行破產，第 14 條規定例外情況，日期已超過可執行或徵起則不能予以協助徵稅，時間規定係受要求國家限制。第 14 條第 1 項，規定時間限制長度，只受申請國家法律限制，第 14 條第 2 項規定，時效中止則受限於被要求國家的法律。第 30 條規定，要求年度只能在租稅協定合約存在生效後開始，年度屬合約生效前的要求徵稅，保留是可能的，第 14 條第 3 項規定，沒義務徵收 15 年後的稅款。

第 21 條第 2 項規定，要求國必須採取所有方法徵收稅款，如果要求國沒試著去徵稅，被要求國可拒絕，除非徵起如果造成極大困難，例如，欠稅人在要求

國欠稅 1000 歐元，與配偶在要求國有 100 萬歐元，但住在被要求國，如果要求國以盡所有能力去徵稅，財產可拍賣，清償稅款，但此屬於徵起有極大困難。

協助徵稅應本著互惠原則，第 21 條 第 2 項規定，如果要求國在相同情況下，也不能徵起時，被要求國則沒義務協助徵收稅款，例如，合約生效前的年度稅額徵收，義大利可保留不提供協助，但義大利同意者，可協助徵收，故基於互惠原則，如果義大利保留不提供協助，要求國也沒義務為義大利提供合約生效前的年度稅額徵收。

第 21 條第 1 項規定程序正義和保全措施，欠稅人受被要求國家權利保護和保障，第 1 項說明，納稅義務人受保國家法律和行政規則保護並未因合約而減少。第 23 條規定，欠稅人能提出異議，國稅局主張補徵稅額的合法性，欠稅金額和可執行性等，均可向要求國家提起上訴。納稅義務人也能向被要求國家上訴執行方法合法性。

案例，A 先生工作於挪威並回到俄羅斯，但沒付稅款，挪威權責機關要求俄羅斯權責機關協助徵稅，A 先生向挪威提起上訴，陳述核稅金額不正確，亦質疑請求協助徵稅合法性。

合約第 22 條規定，依照合約獲得之任何資訊必須視為機密保護，如同依國內法律取得資訊一樣，稅務機密適用於所有資訊，機密資訊只能揭露給相關人，稅務核稅、徵稅機關，相關徵稅的執行、起訴及上訴，監督和覆核上述機關或人。

要求協助徵稅需轉換為被要求國家幣值，要求國家再由被要求國家幣值轉換為要求國家幣值，任何幣值波動損失或利得，將是要求國家考慮的點，被要求國家或納稅義務人不需負擔幣值損失。

第 12 條規定，稅收的國際協助保全方法

1. 保全方法通常稱為暫時或預防方法
2. 其他國家採取保全方法，直到可以執行時
3. 例如，財產留置權，取得或凍結納稅義務人財產
4. 欠稅人，對徵稅提出疑義，要求國家在爭訟進行時，為了確保稅收時，採保全稅收方式

5. 採取保全必須是要求徵稅是合乎規定，要求國家能依相關要求內容採取保全
6. 納稅義務人是受要求國和被要求國法律保護，國內法通常需要法院裁定並設定保全時間表

案例，國家 A 稅務局查核 X 納稅義務人，發現 X 隱藏所得，未申報，X 納稅義務人在國家 A 沒有財產，但持有財產在國家 B，國家 A 權責機關要求國家 B 權責機關，凍結 X 納稅義務人財產，直到查核完竣，並要求協助徵稅。

第 17 條規定，文件服務，要求國家提出要求，被要求國家應依要求國家提供的收信人地址，法院裁定書等文件服務，被要求國家將核定通知書等能實際送達納稅義務人。

(二)徵稅協助實務面

當雙方同意提供徵稅協助，須簽署了解備忘錄 (Memorandum of Understanding ,MOU)，惟 MOU 沒法律約束，權責機關應依 MOU 同意要求，並伴隨著文件及最低徵稅金額，OECD 有兩種 MOU 模式，一是模式合約第 27 條，另一是多邊合約。

文件

1. 簽約的權責機關同意何種文件是必須的
2. 通常最少文件
 - 甲、委託書信
 - 乙、允許執行影本
 - 丙、確認是可執行的
 - 丁、沒爭議的
 - 戊、要求國已盡所有的方法
 - 己、基於法律
 - 庚、包含所有納稅義務人相關資訊的完整表格

最低徵稅金額，大部分國家要求必須超過最低金額，為預防最低金額徵稅成本超過徵稅金額，使得協助徵稅變得無實質意義，在歐盟最低金額為 1,500 歐元，該金額通常包含利息、成本等。

利息計算，應計利息應包含至要求日，協助徵收時，何人負責計算該期間利

息，可由要求國計算更新通知給被要求國，或由被要求國適用自己的利率計算，兩種方法均可，但各有利弊。

被要求國可允許延遲繳稅、分期付款，如果法律允許，要求國則必須被通知，但只有要求國可以放棄徵稅，假如要求國放棄徵稅，必須立刻通知被要求國，被要求國也可因國內因素，停止徵稅。

一般成本則由納稅義務人負擔，徵稅成本不能由納稅義務人負擔，例如被要求國家的轉帳費用，在 MOU，可能同意被要求國負擔額外費用。

回應時間表，權責機關能在 MOU 協議

1. 最大時間限制，定義被要求國接受要求和確認接受之間的時間
2. 最大時間限制，定義接受要求和被要求國家需要更大資訊或拒絕要求之間的時間
3. 被要求國家採取第一徵稅步驟的期間
4. 被要求國家必須回覆徵稅進度的時間

徵起後如何轉帳給要求國家，在 MOU 應協議包含，權責機關的名稱、銀行地址，帳號，SWIFT 碼，IBAN 碼等，分期付款繳稅時，是否立即轉帳，是否徵收最低一定金額後，再轉帳，是否定期轉帳，如果定期，時間不要超過 6 個月。

假如納稅義務人沒錢時，無法徵稅，被要求國可能立即回覆要求或過一段期間後，再徵收，渠等程序均可規定於 MOU。

要求內容修正，可能係因已部分付款，部分被要求減免或重核而修正要求內容，如果要求國已沒權利徵稅、全額已付清、稅已被取消、時效已過等原因，應立即通知被要求國撤銷徵稅。

如果訂約國未使用同一語言，權責機關應協議使用何種語言，可能是雙方的其中一種或雙方都知道的語言，可協議要求國去翻譯相關文件到同意的語言或只翻譯某些文件即可。

案例研究 1

1. 國家A已經要求納稅義務人居住的國家B協助徵稅

2. 納稅義務人向國家B提出上訴，陳述核稅有誤，違法
3. 問題，合約規定程序為何，國家B權責機關收到上訴如何處理

答案

1. 第23條第1項規定，上訴應向國家B提出
2. 關於核稅是否正確部分應由國家B轉到國家A處理

案例研究 2

1. 國家A要求國家B協助徵稅
2. 納稅義務人向國家B提出上訴，主張時效已過
3. 問題，合約規定如何，國家B權責機關收到上訴如何處理

答案

時間限制係依要求國家法律規定，國家 B 應轉到國家 A 處理

五、加入多邊協助合約程序

OECD 和歐洲會議國家(Council of Europe)只需要簽署，非 OECD 和歐洲會議國家(Council of Europe)，需要加入合約，管理人轉要求到各團體，並通知 OECD 和歐洲會議國家最高機構，需各團體一致地的決定，決定邀請申請國成為一份子，決定時，需考慮，有關該國家的機密規定，該國是否已為全球論壇的成員，同意後，管理人遞送書信給申請國簽署。

宣告相關資料

1. 附錄A：現存所含稅目有哪些
2. 附錄B：何機關為權責機關
3. 附錄C：國民的定義

其他可能宣告

1. 第4條第3項：任一方，依據國內法規可能在遞送資訊前，可能配合第5條及第7條規定通知納稅義務人
2. 第9條第3項：一方訂約時明訂可能通知不接受要求，但以後任何時間亦可宣告，或撤銷宣告
3. 任何國家宣告可能適用於別的國家

保留項目：

1. 除了所得稅、利潤、資本利得或財產稅以外的協助，提供能保留權利的機會
2. 要求的收回或行政罰鍰，包含保全等均可保留
3. 合約生效前行政協助
4. 文件服務
5. 文件服務的送達服務
6. 於合約生效日期4年前犯罪事件可保留
7. 保留可於訂約時主張或以後主張
8. 保留可於訂約後撤銷

OECD 輔導組織的角色

1. 包含各方的權責機關，國家已簽署但未確認者，為觀察員
2. 加拿大為主席
3. 3個副主席，義大利、印度和美國
4. OECD提供秘書處協助作業
5. 監督合約的執行

伍、心得與建議事項

一、心得

近年來因自由化及全球化的趨勢，已促成跨國交易之快速成長，而科技的進步，特別是電子商務之發展及銀行之跨業經營，更進一步擴大國際金融往來之範疇。跨國投資、生產活動之活絡，雖提供經濟成長之新機會及增進全球生活品質之提升，然同時亦對稅務行政形成新的挑戰。為消除國際間重複課稅，遏止租稅逃漏與規避，促進經貿、文化及科技交流，並增加稅務行政效率，各國皆於現有法制基礎上，發揮資訊交換的執行效能。

我國與各國簽訂之租稅協定一般以 OECD 租稅協定範本為基礎，並考量雙方的政治、財政、經濟及貿易狀況，截至 102 年 8 月底，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 25 個，皆訂有資訊交換條款，實務上亦曾有包括澳大利亞、英國、越南、紐西蘭等國家向我國提出稅務資訊交換之請求。

惟礙於租稅協定簽訂費時，資訊交換僅為租稅協定的一部分，而租稅協定包含項目繁雜，兩國簽訂為避免重複課稅，並嘉惠各簽約國國民利益，必經一番交涉，是可透過善用租稅協定之稅務行政協助機制，加入多邊租稅協助合約，即可與各合約國進行資訊交換，不失為一簡便方法，惟目前規定各簽約者需係主權獨立國家，因主權爭議，中華民國尚未能加入，近期將修改規定，同意由各政治團體加入，屆時，香港、中華民國、澳門均可加入，且各自運作，將符合各地區的利益，亦有助於各合約國。

透過參與此次研討會，並經由案例研討與經驗交流，可深入瞭解資訊交換國際標準、相關議題及資訊交換型態，各國利用資訊交換進行國際租稅合作之經驗及發展趨勢等，是難得寶貴的學習機會，實在獲益良多。

二、建議

本次參加 OECD 韓國政策中心舉辦之國際租稅研討會，謹就所知，提出下列建議：

(一) 精進資訊交換之專業技能訓練

實務上我國在資訊交換作業方面，目前仍傾向於回應締約國之資訊請求，稽徵機關咸少利用資訊交換進行稅務案件之審查，在資訊交換的訓練方面，除派員參加研討會外，國內訓練機構甚少辦理類似之專業訓練，造成資訊交換專業技能尚未普及，為使稽徵機關之查審人員對稅務資訊交換之國際規範及運作程序有所認識，應可透過租稅協定相關課程之內部人員專業訓練，予以宣導及教育，確實發揮資訊交換應有的效益。

(二) 激勵稅務人員，運用資訊交換強化國際避稅之查緝

自動資訊交換及自發性資訊交換，是相當有價值的資訊交換方式，稅務機關可依 OECD 設計之交換資訊標準格式辦理，故此時不論在提供或請求資訊交換程序中，稅務人員皆扮演著重要角色。然因自發性資訊交換有賴於稅務人員的主動辦理，如何激勵稅務人員在進行稽核或調查時，將所發現的特別且有用的資訊，透過該國合格主管人員傳送給締約國，是一個非常重要的課題。

(三) 增進國際租稅之交流與合作，邁向現代化與國際化

為拓展我國參與國際租稅事務，加強國際互惠合作，交換稅務行政經驗及促進租稅交流，應持續且積極地參與各項國際稅務組織所舉辦之國際會議，不僅拓展同仁國際視野，提高我國國際地位及能見度，迅速掌握各國最新稅務政策，更藉由積極參與國際租稅事務，加強國際稅務合作，增

進租稅資訊交換經濟之交流，讓我國租稅制度日益邁向現代化與國際化。

(四) 積極參與國際租稅會議，爭取加入多邊協助合約

目前中華民國尚未能加入多邊協助合約，無法及時與租稅協定外國家進行資訊交換，將喪失許多課稅權利，減少遏止納稅義務人利用租稅規避的機會，我國應積極參與，向多邊協助合約主要負責國家，爭取修改入約規定，以利我國權利。

附錄：

經濟合作暨發展組織韓國政策中心 2013 年
國際租稅研討會「善用租稅協定之稅務行政
協助機制」會議文件