



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2017年12月號



本期重點掃描



陳志愷
執業會計師

KPMG稅務爭議預防與解決服務團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，彙整最新稅務法規及要聞，使讀者可以輕鬆掌握第一手稅務資訊新知，並以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，提出預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生，以利企業及時因應稅政或稅制之快速變革，精準迅速掌握各項稅務訊息，而在經營上能建立前瞻的思維及宏觀的視野。

本期法規增修摘錄2則，為財政部令訂定「個人計算受控外國企業所得適用辦法」及修正「所得稅法第14條之4規定因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在2年以下之房屋、土地情形」。

本期新頒解釋函令摘錄3則，為財政部令核釋「營利事業因權益變動等會計處理致沖抵保留盈餘之未分配盈餘課稅相關規定」、「營業人合資從事購買或銷售貨物或勞務行為之進銷項憑證之取得或開立規定」及「營業稅法第6條第4款規定之營業人銷售電子勞務之銷售額匯率折算」。

本期財政稅務要聞摘錄5則，分別為「訂定發布金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」、「外僑申請適用中新租稅協定第12條受僱所得規定說明」、「銷售與保稅區營業人供營運貨物或勞務之零稅率證明文件作業新規定」、「公司給付其保險業務員之報酬扣繳義務人應依正確之所得類別辦理所得扣繳暨憑單申報事宜」及「產製貨物出廠前可申請審核是否為貨物稅應稅貨物」。

本期將就「納稅者權利保護法施行後對實務運用影響評析」專題報導，敬請參閱。



黃素貞
執業會計師

Contents

法規增修&新頒解釋函令

- 02 財政部令訂定「個人計算受控外國企業所得適用辦法」
- 09 財政部令修正「所得稅法第14條之4規定因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在2年以下之房屋、土地情形」
- 10 財政部令核釋「營利事業因權益變動等會計處理致沖抵保留盈餘之未分配盈餘課稅相關規定」
- 11 財政部令核釋「營業人合資從事購買或銷售貨物或勞務行為之進銷項憑證之取得或開立規定」
- 12 財政部令核釋「營業稅法第6條第4款規定之營業人銷售電子勞務之銷售額匯率折算」

財政稅務要聞摘錄

- 14 訂定發布金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法
- 16 外僑申請適用中新租稅協定第12條受僱所得規定說明
- 17 銷售與保稅區營業人供營運貨物或勞務之零稅率證明文件作業新規定
- 18 公司給付其保險業務員之報酬扣繳義務人應依正確之所得類別辦理所得扣繳暨憑單申報事宜
- 19 產製貨物出廠前可申請審核是否為貨物稅應稅貨物

稅務爭議預防與解決專題報導

- 21 納稅者權利保護法施行後對實務運用影響評析

KPMG安侯建業獲ITR殊榮 2016 National Firm Award

國際財經雜誌International Tax Review (ITR) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR Asia Tax Award除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。

Award

KPMG Taiwan Tax APP

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務議題走在資訊最前端。

※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

Tax App

iOS



Android





法規增修 & 新頒解釋函令

財政部令訂定「個人計算受控外國企業所得適用辦法」

財政部106年11月14日台財稅字第10604669870 號令

條文	說明
<p>第一條 本辦法依所得基本稅額條例(以下簡稱本條例)第十二條之一第六項規定訂定之。</p>	<p>本辦法之法律授權依據。</p>
<p>第二條 個人及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力者，該境外關係企業為受控外國企業。</p> <p>前項受控外國企業無所得稅法第四十三條之四規定之適用及不符合第五條第一項規定者，於個人或其與配偶及二親等以內親屬當年度十二月三十一日合計直接持有該受控外國企業股份或資本額達百分之十以上之情形，該個人應依本辦法規定計算本條例第十二條之一所定營利所得。</p> <p>第一項所稱個人及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業（以下簡稱在低稅負國家或地區之外國企業）股份或資本額合計達百分之五十以上，以該個人當年度十二月三十一日依下列方式合併計算之股份或資本額之比率認定：</p> <p>一、個人直接持有在低稅負國家或地區之外國企業股份或資本額者依其持有比率合併計算。</p> <p>二、個人透過關係企業而間接持有在低稅負國家或地區之外國企業，且其持有關係企業股份或資本額超過百分之五十或對關係企業具有重大影響力者，以該關係企業持有在低稅負國家或地區之外國企業之比率合併計算；未超過百分之五十者按關係企業各層持有比率相乘積合併計算。</p>	<p>一、第一項定明受控外國企業定義，以個人及其關係人對在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業具股權控制或實質管理控制作判斷。</p> <p>二、第二項定明個人應依所得基本稅額條例(以下簡稱本條例)規定將受控外國企業當年度盈餘按其直接持有股份或資本額之比率及持有期間計算營利所得，計入基本所得額之情形，係以個人或其與配偶及二親等以內親屬於當年度十二月三十一日合計持有該受控外國企業股份或資本額達百分之十以上者，且該受控外國企業無所得稅法第四十三條之四有關實際管理處所規定之適用及不符合第五條第一項(豁免門檻)規定者為限。</p> <p>三、參考經濟合作暨發展組織（OECD）於西元二〇一五年十月發布稅基侵蝕及利潤轉移行動計畫三「強化受控外國公司法則（Designing Effective Controlled Foreign Company Rules）」有關控制及少數股東共同行動之建議，於第三項定明股權控制定義，以個人及其關係人持有在低稅負國家或地區之外國企業股權合併計算，俾判斷該外國企業是否為受控外國企業。另為簡化股權計算以當年度十二月三十一日之持股比率為準。</p>

修正條文	說明
<p>三. 符合下列各目規定之關係人及被利用名義之人應比照前二款計算方式將其直接及間接持有在低稅負國家或地區之外國企業之比率合併計算：</p> <p>(一)第三條第二項第三款及第四款規定之關係企業。</p> <p>(二)第三條第三項第一款至第十款規定之關係人。</p> <p>(三)個人利用他人名義進行股權移轉或其他安排不當規避前二目構成要件者。</p> <p>四. 依前三款規定計算個人及其關係人直接或間接持有在低稅負國家或地區之外國企業之比率，如有重複計算情形以較高者計入。</p> <p>前二項所定之人，於當年度十二月三十一日前有藉股權移轉或其他安排，不當規避前二項構成要件者，稽徵機關得以當年度任一日依前二項方式合併計算之持有在低稅負國家或地區之外國企業股份或資本額最高比率認定之。</p> <p>第一項所稱具有重大影響力，指個人及其關係人對在低稅負國家或地區之外國企業之人事、財務及營運政策具有主導能力。</p>	<p>(一)第一款及第二款定明個人直接或間接持有在低稅負國家或地區之外國企業股權之計算方式。</p> <p>(二)第三款定明關係人及個人利用他人名義持有在低稅負國家或地區之外國企業股權應合併計算，包含第一目及第二目個人與關係企業或關係人間雖無股權控制但存在實質控制或影響力者。第三目個人利用他人名義進行股權移轉或其他安排者。</p> <p>(三)第四款定明於計算前三款個人及其關係人持有在低稅負國家或地區之外國企業之比率如有重複計算情形以較高者計入。</p> <p>四. 為防杜個人、配偶、二親等以內親屬及該個人之其他關係人於當年度十二月三十一日前藉股權移轉或其他安排，不當規避第二項及第三項構成要件，爰參考聯合國稅約範本第十三條第五項所得來源國對大股東移轉公司股份之所得保有課稅權之持股比例判斷方式，於第四項定明經查有前開情事者於計算前開人等直接或間接持有在低稅負國家或地區之外國企業股份或資本額時，稽徵機關得以當年度任一日依第二項及第三項各款方式合併計算之最高比率認定之。</p> <p>五. 第五項定明實質控制，以個人及其關係人對在低稅負國家或地區之外國企業之人事、財務及營運政策具有主導能力作判斷。</p>
<p>第三條 前條所稱關係人包括關係企業及關係企業以外之關係人。</p> <p>前項所稱關係企業指個人與國內外營利事業間有下列關係者：</p> <p>一. 個人直接或間接持有營利事業有表決權之股份或資本額，達該營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上。</p> <p>二. 個人持有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百分之十以上。</p> <p>三. 個人直接或間接持有之股份總數或資本總額超過百分之五十之營利事業，派任於另一營利事業之董事合計達該另一營利事業董事總席次半數以上。</p> <p>四. 個人、配偶或二親等以內親屬擔任營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級之職位。</p> <p>五. 其他足資證明個人對營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形。</p>	<p>一. 為期與現行營利事業反避稅制度相關規定相配合，參考所得稅法第四十三條之一至第四十三條之三相關子法規訂定關係人定義，分別於第一項至第三項定明關係人、關係企業及關係企業以外之關係人之定義並考量前揭法規適用主體及目的與本辦法之差異，酌作修正。</p> <p>二. 參考遺產及贈與稅法第五條第一項第六款有關二親等以內親屬間財產之買賣原則應視同贈與並課徵贈與稅規定，基於個人與其配偶及二親等以內親屬間關係緊密，爰於第三項第一款定明前開人等為關係人；考量綜合所得稅係採家戶申報制，納稅義務人、配偶及經列報為受扶養親屬及家屬者，應就其所得及相關扣除額合併計算申報所得稅爰於第三項第二款定明個人與依前條規定計算營利所得當年度綜合所得稅結算申報同一申報戶之親屬或家屬為關係人；又信託財產之委託人與受託人或他益受益人間具有一定程度之財產上利害關係，爰於第三項第三款規定個人信託財產之受託人或他益受益人亦為關係人；參酌澳洲有關個人之關係人亦包括合夥事業之關係，爰於同項第九款定明個人或其配偶擔任合夥事業之合夥人，該合夥事業之其他合夥人及其配偶，亦為關係人。</p>

修正條文	說明
<p>第一項所稱關係企業以外之關係人指與個人有下列關係之國內外個人或教育、文化、公益、慈善機關或團體：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 配偶及二親等以內親屬。 二. 個人依前條規定計算營利所得當年度綜合所得稅結算申報同一申報戶之親屬或家屬。 三. 個人成立信託之受託人或非委託人之受益人。 四. 受個人捐贈金額達平衡表基金總額三分之一以上之財團法人。 五. 個人、配偶及二親等以內親屬擔任董事總席次半數以上之財團法人。 六. 前項各款規定關係企業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。 七. 前項各款規定關係企業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人之配偶。 八. 前項各款規定關係企業之董事長、總經理或相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。 九. 個人或其配偶擔任合夥事業之合夥人，該合夥事業其他合夥人及其配偶。 十. 其他足資證明個人對另一個人或教育、文化、公益、慈善機關或團體之財務、經濟或投資行為具有實質控制能力之情形。 	
<p>第四條 第二條所稱低稅負國家或地區指關係企業所在國家或地區有下列情形之一者：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 關係企業所在國家或地區之營利事業所得稅或實質類似租稅，其法定稅率未逾所得稅法第五條第五項第二款所定稅率之百分之七十。 二. 關係企業所在國家或地區僅就境內來源所得課稅，境外來源所得不課稅或於實際匯回始計入課稅。 <p>關係企業所在國家或地區對特定區域或特定類型企業適用特定稅率或稅制者以該特定稅率或稅制依前項規定判斷之。</p> <p>前二項規定之低稅負國家或地區參考名單，由財政部公告之。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 一. 第一項定明低稅負國家或地區定義。本條例第十二條之一第二項明定，該條第一項所稱低稅負國家或地區，依所得稅法第四十三條之三第二項規定認定，爰於第一款定明關係企業所在國家或地區就境內外來源所得課稅者，其營利事業所得稅或實質類似租稅之法定稅率未逾我國營利事業所得稅稅率之百分之七十（按現行稅率百分之十七計算，即稅率未逾百分之十一·九），為低稅負國家或地區。部分國家或地區法定稅率雖高於我國稅率之百分之七十，但其僅就境內來源所得課稅或海外所得僅於實際匯回時始計入課稅，致實際有效稅率未逾我國稅率之百分之七十，仍具避稅誘因，爰於第二款定明該等國家或地區亦為低稅負國家或地區。 二. 部分國家或地區對特定區域或特定類型企業適用特定稅率或稅制，為防杜外國企業藉此規避適用本條例第十二條之一規定，爰於第二項定明該等情形以該特定稅率或稅制依第一項規定判斷之。

修正條文	說明
<p>第五條 受控外國企業於所在國家或地區有實質營運活動或當年度盈餘在一定基準以下者，個人得免依本條例第十二條之一規定辦理。</p> <p>前項所稱有實質營運活動，指受控外國企業符合下列條件者：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 在設立登記地有固定營業場所並僱用員工於當地實際經營業務。 二. 當年度投資收益、股利、利息、權利金、租賃收入及出售資產增益之合計數占營業收入淨額及非營業收入總額合計數低於百分之十，但屬海外分支機構相關收入及所得，不納入分子及分母計算。受控外國企業將其於設立登記地自行研發無形資產或自行開發、興建、製造有形資產提供他人使用取得權利金收入、租賃收入及出售該資產增益，不納入分子計算。 <p>第一項所稱當年度盈餘在一定基準以下，指個別受控外國企業當年度盈餘在新臺幣七百萬元以下。但當年度個人與其依所得稅法規定應合併申報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬控制之全部受控外國企業當年度盈餘或虧損合計為正數且逾新臺幣七百萬元者，個人持有各該個別受控外國企業當年度盈餘，仍應依本條例第十二條之一規定辦理。</p> <p>受控外國企業在一會計年度之營業期間不滿一年者，計算前項限額時，應按營業月份占全年比例計算之。營業期間不滿一個月者以一個月計算。</p> <p>第一項所稱當年度盈餘依下列規定計算：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 當年度盈餘 = 受控外國企業以中華民國認可財務會計準則計算之當年度稅後淨利及由其他綜合損益與其他權益項目轉入當年度未分配盈餘之數額 - (源自非低稅負國家或地區採權益法認列轉投資事業之投資收益 - 源自非低稅負國家或地區採權益法認列轉投資事業之投資損失) + [(源自非低稅負國家或地區採權益法認列轉投資事業決議盈餘分配數 - 在該國家或地區已繳納之股利或盈餘所得稅) × 分配日受控外國企業持有轉投資事業之比率 - 源自非低稅負國家或地區採權益法認列轉投資事業投資損失已實現數 × 實現日受控外國企業持有轉投資事業之比率] 。 	<ol style="list-style-type: none"> 三. 任一國家或地區符合前二項規定之一，即為低稅負國家或地區，惟為利徵納雙方遵循，第三項定明低稅負國家或地區之參考名單，由財政部公告之。倘日後相關國家或地區之稅制有所變革致符合前二項規定時，財政部將補行公告。 <ol style="list-style-type: none"> 一. 第一項定明受控外國企業於所在國家或地區有實質營運活動或當年度盈餘在一定基準以下者，個人得豁免適用受控外國企業規定。 二. 第二項定明實質營運活動定義，指受控外國企業同時符合「在設立登記地有固定營業場所並僱用員工於當地實際經營業務」及「消極性所得占比低於一定比率」二款條件。其中第二款所稱非營業收入，指投資收益、股利、利息、權利金、租賃收入、出售資產增益、佣金收入、兌換盈益及其他收入之合計數。本條例第十二條之一立法目的，係就受控外國企業於所在地未從事實質營運活動而保留盈餘遞延課稅情形予以規範，為避免個人持有於所在地無實質營運活動之受控外國企業，藉合併位於其他國家分支機構之收入及所得，降低消極性所得占比而豁免適用，爰於計算消極性所得占比時，排除海外分支機構之收入及所得。參考國際間規範，定明受控外國企業將其於設立登記地自行研發無形資產或自行開發、興建、製造有形資產，提供他人使用取得權利金收入、租賃收入及出售該資產增益，不納入分子計算。 三. 第三項定明個別受控外國企業當年度盈餘在新臺幣（以下同）七百萬元以下，得豁免適用。但為避免個人藉成立多家受控外國企業分散盈餘，藉以適用豁免門檻規定，同時考量綜合所得稅採家戶申報制，參照本條例第十四條規定，於但書定明當年度個人與其依所得稅法規定應合併申報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬控制之全部受控外國企業當年度盈餘或虧損合計為正數且逾七百萬元者，個人持有之個別受控外國企業當年度盈餘仍應依本條例第十二條之一規定辦理。前開合計數在七百萬元以下，但其持有個別受控外國企業當年度盈餘逾七百萬元者，依上開規定仍應依本條例第十二條之一規定辦理。 四. 第四項定明受控外國企業在一會計年度之營業期間不滿一年者，其當年度盈餘得適用豁免規定之基準，應按營業月份占全年比例計算之。營業期間不滿一個月者以一個月計算。

修正條文	說明
<p>二. 非低稅負國家或地區轉投資事業決議盈餘分配數或投資損失已實現數，按該轉投資事業股東同意或股東會決議金額認定，並以分配日或實現日所屬年度，為權責發生年度。</p> <p>個人應提示以中華民國認可財務會計準則編製之受控外國企業財務報表，並經該受控外國企業所在國家或地區或中華民國合格會計師查核簽證。但個人有其他文據足資證明受控外國企業財務報表之真實性並經個人戶籍所在地稽徵機關確認者，得以該文據取代會計師查核簽證之財務報表。</p>	<p>五. 第五項定明當年度盈餘之計算，係以受控外國企業依我國認可財務會計準則計算之當年度盈餘為原則，但其屬源自非低稅負國家或地區採權益法認列轉投資事業之投資收益或投資損失，以該轉投資事業股東同意或股東會決議盈餘分配數或投資損失已實現數計入。</p> <p>六. 第六項定明個人應提示之文件。</p>
<p>第六條 個人應將第二條第二項規定之受控外國企業依前條第五項規定計算之當年度盈餘，減除依受控外國企業所在國家或地區法律規定提列之法定盈餘公積或限制分配項目及以前年度經稽徵機關核定之各期虧損後之餘額，按其直接持有該受控外國企業股份或資本額之比率及持有期間計算營利所得，與本條例第十二條第一項第一款規定之所得合計，計入當年度個人之基本所得額。但一申報戶全年之合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。</p> <p>前項個人持有比率，應以實際持有受控外國企業股份或資本額，按持有期間加權平均計算之。但稽徵機關查無持有期間者，得以當年度十二月三十一日實際持有受控外國企業股份或資本額認定之。</p> <p>自符合受控外國企業之當年度起，個人依前條第六項規定提示受控外國企業財務報表或其他文據，並依前條第五項規定計算受控外國企業各期虧損，依規定格式填報及經該個人戶籍所在地稽徵機關核定者，始得依第一項規定於各期虧損發生年度之次年度起十年內，依序自該受控外國企業當年度盈餘中扣除。個人持有受控外國企業當年度盈餘符合前條第一項免依本條例第十二條之一規定辦理，或依第一項但書規定免將該受控外國企業當年度盈餘依其直接持有股份或資本額比率及持有期間計算之營利所得計入基本所得額者，該受控外國企業以前年度核定之各期虧損仍應自其當年度盈餘中扣除。</p> <p>受控外國企業辦理減資彌補虧損時，該減資彌補虧損數應依序自以前年度核定之各期虧損中減除。</p>	<p>一. 第一項及第二項定明個人按符合第二條第二項規定之受控外國企業當年度盈餘計算其營利所得之方式。</p> <p>二. 第三項定明個人依前條第六項規定提示經會計師查核簽證之受控外國企業財務報表或其他文據並依前條第五項規定計算之各期虧損經個人戶籍所在地稽徵機關核定者始得於虧損發生年度之次年度起十年內自盈餘中扣除。個人持有受控外國企業當年度盈餘符合前條第一項豁免規定或依第一項但書規定免予計入基本所得額者該受控外國企業以前年度核定之各期虧損仍應自當年度盈餘中扣除。</p> <p>三. 第四項定明受控外國企業辦理減資彌補虧損時該減資彌補虧損數應自以前年度核定之各期虧損中減除適時反映帳上可供分配盈餘數。</p>
<p>第七條 個人於實際獲配各受控外國企業股利或盈餘時，其已依前條規定計算營利所得並計入當年度基本所得額部分，不計入獲配年度基本所得額；超過部分，應計入獲配年度基本所得額。</p> <p>個人實際獲配各受控外國企業之股利或盈餘時，其已依所得來源地稅法規定繳納之股利或盈餘所得稅，於計入個人之基本所得額年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得自各該計入個人之基本所得額年度，</p>	<p>一. 為避免重複課稅，第一項定明個人於實際獲配各受控外國企業股利或盈餘時，其已依前條規定計算營利所得並計入當年度基本所得額部分，不計入獲配年度之基本所得額。</p> <p>二. 第二項定明個人實際獲配受控外國企業之股利或盈餘時，其已依所得來源地稅法規定繳納之股利或盈餘所得稅，於規定期限內得辦理扣抵。</p>

修正條文	說明
<p>依本條例第十三條第一項前段規定計算之基本稅額中扣抵，其有溢繳稅額者，得申請退稅。扣抵之數，不得超過因加計該營利所得，而依規定計算增加之基本稅額。</p> <p>個人交易受控外國企業股份或資本額時，交易損益依下列規定計算：</p> <p>一. 交易損益 = 交易收入 - 原始取得成本 - 交易日已計算該受控外國企業營利所得餘額 × 交易比率。</p> <p>二. 前款交易日已計算該受控外國企業營利所得餘額 = 累積至交易日已依前條第一項規定計算該受控外國企業營利所得 - 以前各次實際獲配之股利或盈餘依第一項規定不計入獲配年度之所得額 - 以前各次按交易比率計算受控外國企業營利所得餘額減除數。</p>	<p>三. 第三項定明個人交易受控外國企業股份或資本額時，交易損益之計算規定。</p>
<p>第八條 個人依本條例第十二條之一規定計算及申報基本所得額時，應依規定格式揭露相關資訊及檢附下列文件：</p> <p>一. 個人及其關係人之結構圖、所得年度十二月三十一日持有股份或資本額及持有比率。</p> <p>二. 受控外國企業財務報表，並經其所在國家或地區或中華民國合格會計師查核簽證。但個人有其他文據足資證明受控外國企業財務報表之真實性並經個人戶籍所在地稽徵機關確認者，得以該文據取代會計師查核簽證之財務報表。</p> <p>三. 受控外國企業前十年虧損扣除表。</p> <p>四. 受控外國企業營利所得計算表（包含實際獲配受控外國企業股利或盈餘減除數、按出售比率計算之累積至出售日計算受控外國企業營利所得餘額減除數）。</p> <p>五. 個人適用前條第二項規定，應提出經所在地中華民國駐外機構或其他中華民國政府認許機構驗證之所得來源地稅務機關發給之納稅憑證。</p> <p>六. 受控外國企業之轉投資事業股東同意書或股東會議事錄。</p> <p>七. 經所在地中華民國駐外機構或其他中華民國政府認許機構驗證之受控外國企業之轉投資事業減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件。</p> <p>個人應備妥下列文件，以供稽徵機關查核：</p> <p>一. 個人及其關係人持股變動明細。</p> <p>二. 非低稅負國家或地區轉投資事業財務報表。個人未依前二項規定揭露及提示相關文件者，稽徵機關應依查得之資料，核定其營利所得。</p> <p>個人拒不提示第一項及第二項規定文件者，稽徵機關應依稅捐稽徵法第四十六條規定辦理。</p>	<p>一. 第一項及第二項定明個人之關係企業如有符合受控外國企業，於辦理結算申報及稽徵機關查核時，應揭露之資訊及檢附之文件。</p> <p>二. 第三項定明個人未依規定揭露及提示相關文件者，稽徵機關應依查得之資料核定營利所得。</p> <p>三. 第四項定明個人拒不提示文件者，稽徵機關應依稅捐稽徵法第四十六條規定辦理。</p>
<p>第九條 本辦法施行日期，由財政部定之。</p>	<p>配合本條例第十二條之一施行期程，定明本辦法之施行日期由財政部定之。</p>

KPMG補給站

財政部前於106年9月22日發布「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」(下稱營利事業CFC辦法)，故本次發布之「個人計算受控外國企業所得適用辦法」(下稱個人CFC辦法)關於CFC構成要件、低稅負國家或地區定義、CFC當地有實質營運活動或當年度盈餘在一定基準以下而得排除適用情形、CFC當年度盈餘計算、CFC以前年度虧損扣除、國外稅額扣抵適用等，基本上沿襲營利事業CFC辦法之規範(請參照本月刊2017年10月號)。惟個人CFC辦法對於CFC轉投資大陸地區公司分配盈餘之扣繳稅款，由於臺灣地區與大陸地區人民關係條例對此部分之稅款扣抵，並未及於個人間接投資大陸之情形，故非適用大陸地區稅款扣抵，而係得自CFC當年度盈餘中扣除，此與營利事業CFC辦法之規範不同。

此外，一但構成CFC，持有股權之營利事業均應認列CFC所得；而個人對於CFC所得之計算，則適用於個人或其配偶及二親等以內親屬當年度12月31日合計直接持有該CFC股份或資本額10%以上之情形。

由於CFC及PEM之子法規均已發布，而稅捐稽徵法第5條之1所授權訂頒國際間執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換(即CRS)之子法規「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，亦已於106年11月16日發布，因此有投資海外之個人及企業宜審慎評估是否為適用CFC及PEM之範圍及其稅負影響，以做好周全準備。 **K**

財政部令修正「所得稅法第14條之4 規定因調職、非自願離職或其他非自 願性因素交易持有期間在2年以下之房 屋、土地情形」

財政部106年11月17日台財稅字第10604686990號令

主旨：修正「所得稅法第十四條之四第三項第一款第五目規定因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在二年以下之房屋、土地情形」並自即日起生效。

依據：所得稅法第十四條之四第三項第一款第五目。

公告事項：

- 一. 所得稅法第十四條之四第三項第一款第五目規定個人因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在二年以下之房屋、土地情形公告如下：一、個人或其配偶於工作地點購買房屋、土地辦竣戶籍登記並居住且無出租、供營業或執行業務使用嗣因調職或有符合就業保險法第十一條第三項規定之非自願離職情事或符合職業災害勞工保護法第二十四條規定終止勞動契約須離開原工作地而出售該房屋、土地者。
- 二. 個人依民法第七百九十六條第二項規定出售於取得土地前遭他人越界建築房屋部分之土地與房屋所有權人者。
- 三. 個人因無力清償債務（包括欠稅）其持有之房屋、土地依法遭強制執行而移轉所有權者。
- 四. 個人因本人、配偶、本人或配偶之父母、未成年子女或無謀生能力之成年子女罹患重大疾病或重大意外事故遭受傷害須出售房屋、土地負擔醫藥費者。
- 五. 個人依據家庭暴力防治法規定取得通常保護令為躲避相對人而出售自住房屋、土地者。
- 六. 個人與他人共有房屋或土地因他共有人依土地法第三十四條之一規定未經其同意而交易該共有房屋或土地致須交易其應有部分者。但經稅捐稽徵機關查明有藉法律形式規避或減少納稅義務之安排或情事者不適用之。

KPMG補給站

個人自105年1月1日起出售之房屋、土地，當係於103年1月1日之次日以後至104年12月31日間取得且持有期間在2年以內，或於105年1月1日以後取得者，應依規定於所有權移轉登記之次日起算30日內計算交易所得，按規定之稅率計算報繳房屋土地交易所得稅。其稅率係依持有期間在1年以內、超過1年未逾2年、超過2年未逾10年、超過10年分別適用45%、35%、20%及15%稅率。財政部前於105年

3月17日以台財稅字第10504516660號令公告「所得稅法第14條之4第3項第1款第5目規定因調職、非自願離職或其他非自願性因素交易持有期間在2年以下之房屋、土地情形」得適用較低之20%稅率課徵所得稅，本公告再將「個人與他人共有房屋或土地因他共有人依土地法第三十四條之一規定未經其同意而交易該共有房屋或土地致須交易其應有部分者」之情形列入該較低稅率之適用範圍。 

財政部令核釋「營利事業因權益變動等會計處理致沖抵保留盈餘之未分配盈餘課稅相關規定」

財政部106年11月22日台財稅字第10604697440號令

營利事業下列股權交易事項，依國際會計準則或企業會計準則公報相關規定處理而須沖抵保留盈餘時，經依序沖抵86年度以前年度保留盈餘、87年度以後年度之保留盈餘，其屬沖抵該交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目：

- 一. 轉讓或註銷依證券交易法第28條之2或公司法規定購買庫藏股票所產生之損失依國際會計準則第32號「金融工具：表達」或企業會計準則公報第15號「金融工具」規定，沖抵同種類庫藏股票交易所產生之資本公積，不足數再沖抵保留盈餘。
- 二. 未按持股比例認購被投資公司增資發行新股，致投資比例發生變動使股權淨值發生減少數，依國際會計準則第27號「合併及單獨財務報表」或企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」規定調整投資之帳面金額及權益項目，沖抵同種類交易所產生之資本公積，不足數再沖抵保留盈餘。
- 三. 被投資公司轉讓或註銷庫藏股票所產生之損失，依第1點規定沖抵同種類交易之資本公積，不足數再沖抵保留盈餘，營利事業依國際會計準則第28號「投資關聯企業及合資」或企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」規定，按持股比例認列與被投資公司相同之權益變動項目而沖抵資本公積及保留盈餘。

KPMG補給站

財政部曾就營利事業庫藏股交易損失及未依持股比例認購權益法認列被投資公司增資發行新股致股權淨值減少，其依「財務會計準則公報」處理所沖抵之權益減少數，發布99年10月4日台財稅字第09900290570號函及99年2月8日台財稅字第09800483410號令，核釋以應先沖抵同種類交易所產生之資本公積，仍有不足，再依序沖抵以前年度保留盈餘，其屬沖抵該交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。鑑於現行企業會計事項處理之準據已為「國際會計準則」或「企業會計準則公報」，本令釋乃就相同交易而依上開會計準則處理產生之權益減少數予以相同規範，以資明確。



財政部令核釋「營業人合資從事購買或銷售貨物或勞務行為之進銷項憑證之取得或開立規定」

財政部 106年11月16日台財稅字第10604652310號令

- 一. 兩家以上營業人合資從事購買或銷售貨物或勞務行為，其進、銷項憑證之取得或開立，得就下列兩種方式自行擇一辦理；同一合資案件經選定後，未報經所在地稽徵機關核准，不得變更：
 - (一)各營業人購進貨物或勞務時，分別按分攤比例自供應商取得進項憑證；銷售貨物或勞務時，分別按前開比例開立統一發票予買受人。
 - (二)經所有營業人同意，由主辦營業人按下列方式辦理：
 1. 對共同購進之貨物或勞務，取具以主辦營業人為抬頭之進項憑證，供主辦營業人作為列帳及營業稅進項稅額依法扣抵之憑證。主辦營業人彙總上開進項憑證資料後，按月於每月月底前依分攤比例分別開立統一發票，交付其他營業人作為申報營業稅進項稅額扣抵及列帳之憑證。
 2. 對共同銷售之貨物或勞務，由主辦營業人代表開立統一發票交付買受人，並於備註欄載明合資經營標的名稱及分攤比例等文字；其他合資營業人按月於每月月底前依分攤比例，開立統一發票交付主辦營業人，並於備註欄載明上開文字。
- 二. 前項所稱分攤比例指合資營業人之出資比例，且其進、銷項分攤之比例應一致。
- 三. 廢止本部99年2月23日台財稅字第09800573920號令

KPMG補給站

合資從事貨物或勞務購買及銷售之行為，其以主辦營業人或以全體合資經營之營業人為對外當事人，取得及開立進、銷項憑證之方式，依據財政部99年2月23日台財稅字第098005739200號令，係由營業人自行擇定，惟對於主辦營業人方式之採行須先報經主管稽徵機關核備，且擇定之方式無正當理由不得變更。本令釋則放寬主辦營業人方式之採行無須事先核備，而擇定之方式得報經稽徵機關核准後變更；另由於合資行為雖具有共同業務目的，惟通常屬個案合作而無永續性，因此本令釋釋示所謂之經選定，係指「同一合資案件」。**K**

財政部令核釋「營業稅法第6條第4款規定之營業人銷售電子勞務之銷售額匯率折算」

財政部106年11月10日台財稅字第 10604667810 號令

加值型及非加值型營業稅法第 6 條第 4 款規定之營業人，銷售電子勞務之銷售額非以臺灣銀行牌告外幣計價者，應按同法施行細則第 32 條之 2 規定之日期，將其銷售額依往來銀行牌告之買入匯率折算為臺灣銀行牌告之任一外幣金額，再依前開細則規定折算為新臺幣金額。

KPMG補給站

自本(106)5月1日起，在台無固定營業場所的境外業者，有銷售電子勞務給國內個人消費者，其前一年度或當年度銷售額達新台幣48萬元即必須辦理稅籍登記以依規定報繳營業稅。而依據「加值型及非加值型營業稅法施行細則第32條之2」及「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」之規定，境外電商營業人銷售電子勞務之銷售額如以外幣計價，其申報之銷售額、應納或溢付營業稅額，應依台灣銀行牌告外幣收盤之即期買入匯率(如無，採現金買入匯率)折算為新台幣金額。

因此目前財政部稅務入口網境外電商課稅專區公示的幣別匯率，是以台灣銀行牌告19種外幣匯率為準，因境外電商業者銷售電子勞務的交易幣別，有可能不在上開牌告外幣之中，爰為本令釋之發布。 **K**





財政稅務要聞摘錄

訂定發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」

106年11月16日財政部國際財政司

為有效防杜納稅義務人利用金融資訊保密特性將所得或財產隱匿於外國金融機構規避稅負，經濟合作暨發展組織(OECD)界定國際新資訊透明標準為「稅務用途資訊(含金帳帳戶資訊)自動交換」，於103年發布「共同申報及盡職審查準則(CRS)」，作為各國執行資訊交換及國際間同儕檢視之標準。我國因應此國際趨勢，於106年6月14日增訂公布稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1，完備執行國際新資訊透明標準稅務用途資訊交換之法律依據，為利後續實務執行，財政部依據該法第5條之1第6項授權規定，於今(16)日發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法(以下簡稱本辦法)」。

財政部說明，參照國際CRS運作模式，符合一定要件之金融機構應依國內CRS法令，將其管理之應申報帳戶(指由應申報國居住者或具控制權人為應申報國居住者之消極非金融機構實體持有或共同持有之金融帳戶)資訊定期向稅捐稽徵機關申報，再由租稅協定主管機關依據雙邊租稅協定等規定，每年定期將該等帳戶資訊自動交換與締約他方主管機關。

本辦法之研擬參考CRS規範及鄰近國家(地區)法令，與國際準則充分調和，重點說明如下：

- 一. 應進行稅務用途金融帳戶資訊交換盡職審查及申報之我國境內金融機構(第2條至第3條)。
- 二. 定義申報金融機構，包括存款機構、保管機構、投資實體及特定保險公司(第5條至第10條)。
- 三. 定義免辦理盡職審查及申報之金融機構，包括政府實體、廣泛參加人之退休基金、少數參加人之退休基金、免申報信用卡發卡機構及免申報集合投資工具(第11條至第15條)。
- 四. 定義金融帳戶，包括存款帳戶、保管帳戶、投資實

體權益或債權帳戶、具現金價值保險契約或年金保險契約(第16條至第21條)。

- 五. 既有帳戶、新帳戶、較低資產帳戶、高資產帳戶及被排除帳戶之範圍(第22條及第23條)。
- 六. 應申報帳戶之範圍及應申報國居住者、具控制權之人、積極與消極非金融機構實體、帳戶持有人之定義(第24條至第25條、第27條至第29條)。
- 七. 申報金融機構應進行盡職審查之程序及期限(第33條、第35條至第46條)。
- 八. 申報金融機構應向稅捐稽徵機關申報之帳戶資訊及期限(第50條及第51條)。
- 九. 申報金融機構得授權他人代理盡職審查及申報(第52條)。
- 十. 金融機構進行盡職審查與申報之相關紀錄及文據保存年限(第53條)。

財政部表示，為善盡國際義務，避免遭受國際間報復與制裁措施，我國金融機構依「洗錢防制法」相關規定進行確認客戶身分程序及依法向法務部調查局申報；為因應美國「外國帳戶稅收遵從法」(FATCA)規定，我國金融機構經帳戶持有人同意已向美國申報其金融帳戶資訊。我國雖甫建立CRS制度，惟本辦法執行之國際新資訊透明標準亦為前開國際合作之一環，多數金融機構已有執行防制洗錢及FATCA經驗，又鄰近國家(地區)多承諾於106年或107年依CRS標準進行資訊交換，金融機構於該等國家(地區)累積盡職審查及申報實務經驗，借鏡國際經驗推動CRS制度，有助我國順利實施。

訂定發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」

106年11月16日財政部國際財政司

財政部指出，國際組織及部分國家對名列非合作清單之課稅資訊不透明國家，研議祭出防禦性手段，包括所得適用較高扣繳率、負擔較重之課稅文據義務與舉證責任；投資名列非合作清單國家之收益否准適用參與免稅及逕予認定為受控外國公司等嚴格之租稅措施。

我國屬海島型經濟，高度仰賴出口及對外投資，近年為積極營造我國優良投資環境，推動多項產業革新措施，爰順應資訊透明國際趨勢，落實CRS制度，有助確保臺商海外投資競爭力，吸引海外資金選擇臺灣進行投資，提升我國整體經濟發展。

財政部進一步說明，既有帳戶及新帳戶之劃分時點為107年12月31日，申報金融機構應自108年起進行盡職審查，108年12月31日前完成高資產帳戶審查、109年12月31日前完成較低資產帳戶及實體帳戶審查，首次申報期限為109年6月1日至6月30日。為利後續推行，該部陸續規劃實務作業程序、建置資訊系統、資安措施與申報平臺、訂定相關申報書表、對外宣導、講習及內部人員教育訓練，俾利金融機構如期辦理申報；鑑於金融機構盡職審查、辨識帳戶持有人身分之程序具高度專業性且涉金融實務，後續實務執行疑義，將參考國際間做法，發布「問答集」或「疑義解答」，隨時檢討更新，俾協助金融機構判斷個案事實之法律效果；同時積極與其他國家(地區)或國際組織洽簽全面性租稅協定或稅務資訊交換協定；與我國租稅協定夥伴國以資訊交換條文為基礎，洽簽主管機關協定，以利按CRS執行自動資訊交換。

KPMG補給站

CRS規定應申報之帳戶對象雖為非我國之稅務居民，惟與我國訂有稅務用途資訊自動交換之國家其申報之帳戶對象，亦非該國之稅務居民，而含括我國之稅務居民，故一但我國與稅務資訊交換締約國開始執行資訊交換後，台商及高資產人士海外資產配置、收益或海外理財帳戶資訊，甚至於海外薪資，將因此可為稽徵機關所掌握。上開人士應了解及評估國際稅務資訊透明之趨勢及風險程度以預為籌謀。 **K**

外僑申請適用中新租稅協定第12條受僱所得規定說明

106年11月3日財政部北區國稅局

財政部臺北國稅局表示，我國目前已簽署並生效計32個租稅協定，每一協定條文內容及應檢附的文件不盡完全相同，外僑納稅義務人申請適用兩國租稅協定減免在臺受僱所得稅負，請記得檢視兩國協定條文及備齊相關證明文件。

該局指出，例如我國與新加坡簽署之租稅協定（以下簡稱中新租稅協定）第12條第2項第2款規定，外僑納稅義務人在臺受僱之報酬係由新加坡居住者雇主所給付或代表新加坡居住者雇主給付時，如欲申請適用中新租稅協定，除依協定條文內容及我國適用所得稅協定查核準則第16條規定檢附相關文件外，尚須提供新加坡雇主為新加坡居住者之證明文件，始能向所轄稅捐稽徵機關申請減免在臺受僱所得稅負。

該局舉例說明，A保險公司新加坡分公司外派甲先生來臺履行該公司與臺灣B企業的客戶服務契約，甲先生在臺居留期間為106年2月至6月共計135天，且106年整年度在臺居留天數未超過183天。甲先生在臺期間係替B企業工作，其工作內容受新加坡直屬長官的監督，甲先生檢附新加坡稅務機關出具之106年度為中新租稅協定上的新加坡居住者證明、聘僱契約、納稅證明、勞務報酬金額、來臺工作內容說明及A保險公司新加坡分公司確認甲先生的勞務報酬係由該公司所給付，且此項報酬並非由中華民國境內的常設機構或固定處所負擔的聲明書，向國稅局申請適用中新租稅協定減免在臺受僱所得稅負。惟國稅局依中新租稅協定第12條第2項第2款規定請其提供A保險公司新加坡分公司為新加坡居住者之證明文件，該公司雖為新加坡分公司但非為新加坡居住者而無法提供該項證明文件，甲先生的勞務報酬因而不符合中新租稅協定之規定，經國稅局核定補徵稅款。

該局籲請外僑納稅義務人，申請依兩國協定內容減免在臺受僱所得稅負，請事先檢視該協定的租稅條文，並依協定條文內容及我國適用所得稅協定查核準則第16條規定，備齊相關證明文件向國稅局提出申請。

KPMG補給站

有關租稅協定之一方居住者於他方締約國提供勞務之受僱報酬，其於他方締約國之免稅通常需符合(1)所得人於他方領域任何12個月期間或一曆年度內持續居留或合計居留不超過183天；(2)報酬非由他方領域雇主所給付；(3)報酬非由該方雇主於他方領域的常設機構或固定處所負擔等條件。然由於我國與新加坡之租稅協定對於條件(3)之雇主，須為該方領域之居民企業，而本案位於新加坡之雇主為一分公司，並不符合當地居民企業，故其派至我國提供勞務之員工縱使符合以上條件，仍不能適用租稅協定受僱報酬之免稅。

由於不同租稅協定的規範不盡相同，故於實際適用時，需檢視個別協定條文內容，以符合相關要件及程序。 **K**

銷售與保稅區營業人供營運貨物或勞務之零稅率證明文件作業新規定

106年11月9日財政部高雄國稅局

財政部高雄國稅局三民分局表示，現行開立電子發票營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，已由原需取具該保稅區營業人逐張簽署之電子發票證明聯，作為申報零稅率退稅之證明文件，簡化為只要取得該保稅區營業人於財政部電子發票整合服務平台列印「購買符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款規定之電子發票明細表」並簽署即可。

該分局進一步說明，為落實節能減碳愛地球及替企業節省營業成本，除特別呼籲營業人儘早申請使用電子發票外，又為簡化使用電子發票營業人申報零稅率銷售額作業，對於開立電子發票營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，規定只要取得該保稅區營業人於財政部電子發票整合服務平台列印「購買符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款規定之電子發票明細表」並簽署，代替原需取具保稅區營業人逐張於空白處或背面簽署之電子發票證明聯，作為申報零稅率退稅之證明文件，該簡化作業，對開立電子發票營業人真是一大福音。



KPMG補給站

依據加值型及非加值型營業稅法第7條第4款規定，銷售與保稅區營業人之貨物或勞務適用零稅率，而依據財政部100年11月7日台財稅字第10004520850號令規定，該零稅率在適用上除報經海關視同出口之貨物免檢附證明文件外，應由該營業人（賣方）將所開立之統一發票扣抵聯交由買受人（買方），於該聯空白處或背面簽署「本發票所列貨物或勞務確係本事業（工廠、倉庫）購買符合加值型及非加值型營業稅法第7條第4款及同法施行細則第7條之1第2項規定供營運之貨

物或勞務無訛」字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率之證明文件。而對於使用電子發票之營業人，則可在整合服務平台列印明細表交予保稅區營業人簽署即可，無須逐張開具簽署，對於營業稅處理作業之效率提升有極大的助益。 **K**

公司給付其保險業務員之報酬扣繳義務人應依正確之所得類別辦理所得扣繳暨憑單申報事宜

106年11月7日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，營利事業詢問給付所屬保險業務員報酬之所得類別為何？

該局表示，依據財政部97年7月18日台財稅字第09704531410號令、98年4月27日台財稅字第09800058810號函釋規定，保險業務員與保險公司(含保險代理人公司、保險經紀人公司)不具僱傭關係，由業務員獨立招攬業務並自負盈虧(包括自行負擔資金風險，且須自備工作所需工具及設備)，公司亦未提供員工權益保障者，得依所得稅法第14條第1項第2類規定，按減除直接必要費用後之餘額為所得額。

該局進一步說明，稅法所謂之執行業務所得，應具有以專業技能獨立作業、負擔資金成本與必要費用及盈虧風險之特性，其與基於僱傭關係提供之勞務具專屬性、受雇主指揮、監督與考核、競業禁止之限制、雇主提供勞工保險、全民健康保險、退休金等員工權益之保障、所需設備與場所及教育訓練等屬薪資所得之情事，尚有不同，故關於勞務報酬所得類別之判定，應就所得人與給付單位之權利義務，參酌民法相關規定通盤考量。

KPMG補給站

薪資所得與執行業務所得之差異，在於後者能有成本及必要費用之減除，前者只能減除薪資所得特別扣除額，兩者應依實際勞務履行之權利義務關係予以區別。而依據司法院釋字第745號解釋，所得稅法不許薪資所得得以列舉或其他方式減除必要費用之規範，與憲法平等權保障之意旨不符，已責由相關機關應自本解釋公布之日(106年2月8日)起2年內檢討修正所得稅法相關規定，財政部預計將於明年中提出此部分之所得稅法修正草案。 **K**



產製貨物出廠前可申請審核是否為貨物稅應稅貨物

106年11月8日財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，為便利產品定價及避免因未主動依規定辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅遭受處罰，廠商產製貨物出廠前，可先申請審核是否為貨物稅應稅貨物。

該局表示，鑑於當今科技發展日新月異，各類新型產品不斷推陳出新，新型產品之外觀與其內部構件亦大多與傳統產品迥異，以致稽徵實務上徵納雙方對於各類新型產品之貨物稅徵免認定迭生爭議。基於愛心辦稅，國稅局已建立貨物預先申請審核貨物稅徵免認定機制，廠商對其產製貨物是否屬應稅貨物發生疑問時，得於出廠前填寫「產製貨物出廠前預先審核貨物稅徵免申請書」及檢附相關型錄操作說明圖樣等逕向工廠所在地稽徵機關申請審認，並於辦理具結手續後再行出廠。

財政部已於財政部稅務入口網(www.etax.nat.gov.tw)之稅務資訊項下建置「預先審核貨物稅徵免專區」，提供預先審核貨物稅徵免核復之案例查詢及申請書下載，歡迎廠商多加利用。

KPMG補給站

關稅法第21條、第36條及第36條之1分別訂有「貨物歸屬稅則號別之預先審核、請求說明完稅價格之核定方法及有無其他應計入完稅價格費用之預先審核等措施。爰此，國稅稽徵機關乃就產製貨物之出廠於貨物稅之徵免，亦建立預先審核機制，以避免可能的爭議。」**K**





稅務爭議預防 與解決專題報導

納稅者權利保護法 施行後對實務運作影響評析

前言

納稅者權利保護之立法，在英國、美國、加拿大、紐西蘭以及韓國等國家，早已行之有年。為與世界各主要國家保障納稅人權利之潮流接軌，我國在2010年1月6日，於稅捐稽徵法內增訂「納稅人權利之保護」專章（第11條之1至11條之7參照），但其似乎未能在稅捐實務上發揮積極的作用。為能更加保障賦稅人權，維護人民基本生存權利，實現公平課稅及嚴守程序正義，在各界殷切的期盼與努力之下，終於催生出優先於稅捐稽徵法及各稅法適用之納稅者權利保護法（下稱「納保法」）。該法於2016年12月28日制定公布，並於公布後一年，也就是2017年12月28日施行。

相關法規制定

財政部在納保法制定公布後，在2017年中即陸續發布「財政部納稅者權利保護諮詢會設置辦法」、「納稅者權利保護法施行細則」、「納稅者權利保護官資格及選任要點」、「納稅者權利保護官辦理納稅者權利保護事項作業要點」與「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」等五項子法規與行政規則；司法院也在2017年3月發布「司法院核發稅務專業法官證明書審查要點」。由此可見，在納保法正式上路以前，相關法制其實已經逐步建置完成。

- 106年3月13日發布「司法院核發稅務專業法官證明書審查要點」
- 106年6月3日發布「財政部納稅者權利保護諮詢會設置辦法」
- 106年9月8日發布「納稅者權利保護法施行細則」
- 106年9月14日發布「納稅者權利保護官辦理納稅者權利保護事項作業要點」
- 106年9月14日發布「納稅者權利保護官資格及選任要點」
- 106年9月14日發布「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」



新施行納稅者權利保護 法重點及比較

1. 稅捐債務

涉及之法原則	內容	納保法條次	其他法律條次
租稅法律主義	行政規則及解釋函令不得逾越法律而增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。	§3	憲§19 稽§11-3
最低生活保障原則	符合人性尊嚴之基本生活所需費用不得加以課稅。	§4細則 §3	-
量能平等原則	依實質負擔能力負擔稅捐，無合理政策目的不得為差別待遇。	§5	憲法§7 稽§12-1(1)(2) 行序§6
資訊公開原則	<ul style="list-style-type: none"> 解釋函令及其他行政規則除涉及機密外，應予公開。 解釋函令未依法公開者，稅捐稽徵機關不得作為他案援用。 財政部應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務。 	§9	行序§160
租稅規避構成要件	基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果。	§7(3)	稽§12-1(3)
租稅規避之法律效果	<ul style="list-style-type: none"> 稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。 上開情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。 施行前未裁罰及已裁罰未確定案件之適用。 	7(3)(8) 細則§5	-
推計課稅原則	<ul style="list-style-type: none"> 稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。 稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。 推計，有二種以上之方法時，除稅法就推計方法或適用順序另有規定者外，應依最能切近實額之方法為之。 納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。 	§14細則 §6	-

新施行納稅者權利保護法重點及比較

2. 稅捐行政

涉及之法原則	內容	納保法條次	其他法律條次
職權調查原則、有利不利事項一律注意原則、比例原則	稅捐稽徵機關應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。	§11(1)	憲法§23 行序§7, 9, 36
比例原則	稅捐調查、保全與執行，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。	§15	憲法§23 行序§7
正當法律程序要求(1)—證據使用禁止原則	稅捐稽徵機關違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但其情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。	§11(3)	稽§11-6
正當法律程序要求(2)	稅捐核課或處罰前之意見陳述	§11(4)	行序§102 行罰§42
正當法律程序要求(3)	稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，應以書面敘明理由及法律依據。	§11(5)	所§81
正當法律程序要求(4)	稅捐稽徵機關於調查前，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍*。被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。	12(1)(2)	稽§11-5 行序§24, 31
正當法律程序要求(5)	被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，要求就到場調查之過程進行錄影、錄音。	§12(3)	-
正當法律程序要求(6)	納稅者得申請閱覽、抄寫、複印或攝影與核課、裁罰有關資料。除有行政程序法或訴願法規定情形，並具體敘明理由外，稅捐稽徵機關不得拒絕或為不完全提供。	§13	行序§46 訴願法§49

新施行納稅者權利保護法重點及比較

3. 稅捐處罰

涉及之法原則	內容	納保法條次	其他法律條次
有責任始有處罰原則	納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。但稅捐稽徵機關依稅法或其他有關法律規定為罰鍰處分無裁量權者，不適用之。	§16 細則§7	行罰§7, 8, 18

4. 稅捐救濟

涉及之法原則	內容	納保法條次	其他法律條次
財政部訴願審議委員會的組成	社會公正人士、學者、專家不得少於2/3。	§17	訴願法§52
實施稅務專業法庭制度	最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭。稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務專業法官證明書之法官組成之。辦理稅務案件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。	§18	-
納稅者權利保護諮詢會的設置	於中央主管機關財政部設置，除當然委員外，採委員任期制。政府部門之代表不得超過1/3。	§19	-
納稅者權利保護官的設置	稅捐稽徵機關應以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官。	§20 細則§8	-
其他救濟權利保障事項	納稅者於訴願或行政訴訟過程中，得追加或變更主張課稅處分違法事由。行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。納稅者提出行政爭訟之案件，自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更(含廢棄原裁判)，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。	§21 細則§9, 10	-

實務影響之個案

案例類型：租稅法律主義案例

判決字號：最高行政法院105年判字646號判決

內容摘要：

案件爭點：自住換屋而暫時持有2戶房地並出售其中之一，未在解釋函令規定之期限內辦竣戶籍登記，其房地出售是否應課徵特種貨物及勞務稅？

裁判要旨：

- 財政部為稅捐稽徵之主管機關，固得因應稅法所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，透過解釋函令來解釋稅捐構成要件。苟其內容與解釋之法令意旨不符，增加納稅義務人之租稅債務，即屬抵觸憲法第19條關於租稅法定主義的規定，法院如有不同見解，應拒絕適用，自為相關法令之解釋。
- 關於「辦竣戶籍登記」、「持有期間無供營業使用或出租者」等要件，其實均係用以描述「房地自住事實」之立法技術。因此，上開非特銷稅客體之法律解釋均應指向於此，逾此部分之文義，應為目的性限縮，不足以涵蓋上開意旨之文義，則必須目的性擴張，以「落實照顧自住換屋者之立法意旨」。
- 財政部令釋所採取出售已設籍之原房地後「3個月內」辦竣戶籍登記至新房地，作為認定「辦竣戶籍登記」之認定標準，與房地是否有供自住房事實之判斷，既乏實證基礎，亦乏正當合理連結。此乃增加法律所無之限制，對原無庸負擔特銷稅之自住換屋者為租稅負擔之增加，違反租稅法律主義，不得援用。

涉及之法原則：租稅法律主義、比例原則、不當連結禁止原則。

案例類型：租稅規避與逃漏租稅之職權調查案例

判決字號：最高行政法院106年判字第245號判決

內容摘要：

案件爭點：非親屬間所從事以買賣之名行贈與之實之交易，屬租稅規避或逃漏租稅？

裁判要旨：

- 租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同，前者係與當事人真意相符之濫用法律形式之交易，後者則係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實，達成短少租稅之目的。
- 撤銷訴訟採取職權調查原則，當事人無主觀舉證責任可言，惟待證事實雖經法院依職權盡調查之能事，而事實仍真偽不明時，則藉由客觀舉證責任分配，以決定訴訟不利益歸屬。而鑑於行政訴訟對人民權利保障及行政合法性的控制，行政法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則認定事實，原則上須達到高度蓋然性之證明，始可謂事實真偽已明，除非租稅債務人未盡協力義務，已阻礙法院關於事實之認定，否則，必也依論理法則、經驗法則已無其他合理之懷疑可推翻租稅要件該當及違章事實之認定時，始可認定真偽已明。不然，即應由主張稅捐構成要件之租稅債權人負擔客觀舉證責任。

實務影響之個案

涉及之法原則：租稅規避構成要件、職權調查原則、舉證責任分配原則。

案例類型：實質課稅案例

判決字號：臺北高等行政法院105年訴字第1082號判決

內容摘要：

案件爭點：贈與免稅農地嗣後因強制執行拍賣而未繼續作農業使用，可否向受贈人追繳應納之贈與稅負？

裁判要旨：

- 實質課稅原則除對於稅捐稽徵機關得予適用作為「課稅」依據外，於納稅義務人亦應得援用，於稅捐救濟程序中主張課稅處分違反實質課稅原則，始符公允。
- 本案認定之結果，無異使未實質取得財產利益之受贈人，卻須承擔巨額贈與稅負擔，顯有違實質課稅之公平原則。
- 本件贈與之農業用地，受贈人係因法院強制執行拍賣之緣故，始喪失其所有權，並非受贈人不願繼續作農業使用之情形，顯與「受贈人死亡」、「受贈土地被徵收」或「依法變更為非農地使用」等「非自願性未繼續作農業使用」之情形相同，有相同事件應受同一處理之平等原則適用。
- 本件贈與物之被拍賣致無法續供農業使用，非可歸責於受贈人，且受贈人實際上未取得贈與土地之財產利益，爰撤銷訴願決定及原處分。

涉及之法原則：量能平等原則

案例類型：處罰案例

判決字號：最高行政法院105年判字第710號判決

內容摘要：

案件爭點：菸酒申報課稅類別不實所致短漏報菸酒稅之處罰，如未考量違反行政法上義務所得之利益及受處罰者之資力等情節，是否有裁量怠惰之違法？

裁判要旨：

- 稅捐稽徵機關於裁處罰鍰時，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度。
- 況且裁罰倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」稽徵機關於裁罰時自應注意個案違章情節是否為較輕者，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，至稅法規定之最低限為止，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。
- 重新核課之稅額已超過其利潤，甚至超過其售價，則按補徵稅額處以2倍罰鍰，顯然逾越上訴人行為所得之利益甚鉅，有違比例原則，而有裁量怠惰或濫用之違法。爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，並撤銷訴願決定及原處分。

涉及之法原則：比例原則

KPMG觀察

目前稽徵實務運作上有以未對外發布的解釋函令或處理原則作為課稅依據，或者在是否課稅之法令不明確時，傾向採取應課稅的看法。除此之外，納稅義務人在現行制度下往往透過與稽徵機關進行協談方式解決個案問題，而面臨一個比較不確定的課稅環境。

稽徵機關相對於納稅義務人而言，不論在稅捐稽徵程序還是行政救濟程序中，常居於優勢的地位。納稅義務人即使對於稽徵機關的課稅或罰鍰處分不服，考慮到翻案機會可能不高，在多數情況下也只能選擇退讓。在納保法施行後，如果能夠促使稽徵機關適當尊重納稅義務人之民商交易安排，並強化行政法院審查稽徵機關之課稅或罰鍰處分的機能，應可避免許多不必要的稅務爭議，同時降低納稅義務人之稅務風險，創造出更具有競爭力的投資環境。

納稅者權利保護法揭示之法則及原理，雖為法律明文之具體化，且諸多規範在憲法、稅捐稽徵法、行政程序法、行政罰法、司法院解釋已有訂定，惟此保護納稅者基本權之「憲法思維方式」之專行立法，已在稅捐實務上產生更多及更為深入的呼應與思考。

若前述改革的觀念持續累積與凝聚，結合納稅者權利保護諮詢會、納稅者權利保護官、財政部訴願審議委員會及行政法院稅務專業法庭之制度變革，將可使我國賦稅人權的保障更為健全，實現〈兩公約〉人權保障之普世價值。 **K**





安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

陳志愷

主持會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03174)

kchen4@kpmg.com.tw

黃素貞

主持會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

施淑惠

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機15346)

sueshieh@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

林陣蒼

律師

+886 (2) 8101 6666 (分機11318)

andylin@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press "Like" and stay connected with us.