



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2018年8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。

本期摘錄法規增修2則、新頒解釋函令2則及財政稅務要聞3則。稅務爭議預防解決案例精選為「授益行政處分撤銷之舉證責任歸屬」，敬請參閱。



黃彥賓

會計師

Contents



法規增修&新頒解釋函令

- 02 訂定「實際管理處所審查及登記作業要點」
- 06 修正「統一發票使用辦法」部分條文
- 09 於107年2月7日「所得稅法」修正公布前辦理決算或清算申報規定
- 10 租賃包租業轉租個人住宅供自然人居住之營業稅課徵規定

財政稅務要聞摘錄

- 14 減資原因影響投資損失之核認
- 15 集團主檔報告及國別報告之送交規定
- 16 CRS減免罰標準及裁罰規定

稅務爭議預防與解決案例精選

- 19 授益行政處分撤銷之舉證責任歸屬

KPMG Taiwan Tax 360

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

iOS



Android



A man in a grey suit and white shirt is walking on a light-colored, textured surface, possibly a sidewalk. He is carrying a black briefcase in his right hand and is looking towards the right side of the frame. The background is a bright, overexposed area with some faint lines, suggesting an outdoor setting. The overall tone is professional and forward-looking.

法規増修 & 新頒解釋函令

訂定實際管理處所審查及登記作業要點

財政部107年7月20日 台財稅字第10704584780號令

- 一、為使稽徵機關依所得稅法（以下簡稱本法）第四十三條之四及實際管理處所適用辦法（以下簡稱本辦法）規定，認定依外國法律設立之營利事業實際管理處所在中華民國境內之案件有一致性審查原則，及規範該等營利事業辦理登記之程序，特訂定本要點。
- 二、本要點適用之案件：
 - (一)外國營利事業自行申請適用本法第四十三條之四規定者。
 - (二)稽徵機關依本法第四十三條之四規定查核認定外國營利事業實際管理處所在中華民國境內者。
- 三、稽徵機關審查前點案件是否符合本辦法第三條規定實際管理處所在中華民國境內之構成要件時，應依下列各款規定辦理：
 - (一)作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策（以下簡稱作成重大管理決策）者為中華民國境內居住之個人（以下簡稱境內居住個人）、總機構在中華民國境內之營利事業（以下簡稱境內營利事業）或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業，或作成重大管理決策之處所在中華民國境內：
 1. 作成重大管理決策者為境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業，指下列情形之一：
 - (1)依外國營利事業之董事名冊及股東名冊、集團組織結構圖等，核算其執行業務股東或董事半數以上為境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業；其由境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業派任或指揮者，視為境內居住個人，合併計算。
 - (2)依外國營利事業之董事會議事錄及董事名冊等，其董事長、總經理或與其相當或更高層級之人為境內居住個人，或由境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業派任或指揮者。
 - (3)其他足資認定作成重大管理決策之人為境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業之情形。
 2. 作成重大管理決策之處所在中華民國境內，應依外國營利事業之董事會或其他類似功能組織舉行會議之地點、董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人通常執行活動之地點、實際總機構所在地、執行就經濟及功能觀點為重要管理之處所及其他足資證明外國營利事業作成重大管理決策之人通常執行活動之地點等綜合判斷。
 3. 查核作成重大管理決策時，應注意下列事項：
 - (1)外國營利事業作成重大經營管理、財務管理及人事管理三項決策之人或處所，均應在中華民國境內。

(2)作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策之人，應為中華民國境內居住個人、境內營利事業或適用本法第四十三條之四規定之外國營利事業，但非以同一人為限。

(3)應就重大管理決策之構成要件為實質審查，不得僅以外國營利事業於國際金融業務分行或國際證券業務分公司開設帳戶，或購買國際保險業務分公司之保險商品，即予認定。

(二)財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內，指符合下列情形之一：

1.製作財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之人為境內居住個人、境內營利事業或事務所，或製作處所在中華民國境內。但外國營利事業可證明其製作處所在中華民國境外者，不在此限。

2.前開報表、紀錄、議事錄之儲存處所在中華民國境內。

(三)在中華民國境內有實際執行主要經營活動，應以外國營業事業實際經營活動判斷，非以登記事項作判斷，且與其關係企業或所投資事業之主要經營活動無關。

四. 第二點第一款規定之外國營利事業應自行擇定作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業之負責人為其在中華民國境內之負責人（以下簡稱負責人），並檢附下列文件，向申請時擇定之作成重大管理決策之境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業總機構登記所在地之稽徵機關申請認定：

(一)依規定格式填具認定實際管理處所申請書，載明外國營利事業名稱、境內作成重大管理決策者及其地址、自行擇定之負責人等資料。

(二)檢附實際管理處所在中華民國境內之相關證明文件：

1.依外國法律設立登記資料，包含營利事業名稱、營業地址、營業項目、資本額、股東、董事名冊及住所或類似性質文件，並經所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證。

2.集團組織結構圖。

3.當年度及前一年度財務報告或財務報表。

4.當年度與前一年度董事、高階管理人員基本資料（如身分證影本或護照影本）及住所之證明文件（如戶籍謄本或租約）。

5.當年度與前一年度董事會及股東會議事錄。

6.擇定之負責人，負責各項申報、納稅、辦理扣繳及憑單申報、填發等事宜之承諾書。

7.其他足資證明實際管理處所在中華民國境內之相關文件。

(三)委託代理人辦理者，應檢附授權書正本。

稽徵機關應於收到外國營利事業前項申請之日起三個月內審查完畢，必要時得延長三個月。

稽徵機關應於審查完竣後，將審查結果函告自行擇定作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業。

外國營利事業經稽徵機關核准適用者，應於核准函送達之翌日起一個月內，檢附下列文件，以第一項擇定之負責人個人戶籍所在地或營利事業總機構登記所在地為實際管理處所登記地，向該管轄稽徵機關辦理實際管理處所登記，並擇定自申請日或登記日起適用本法第四十三條之四規定，一經擇定，不得變更：

(一)依規定格式填具設立登記申請書。

(二)外國營利事業經該國政府主管機關核准登記或許可成立之資格證明文件。

(三)稽徵機關核准函。

(四)負責人身分證明文件。

(五)委託代理人辦理者，應檢附授權書正本。

五. 稽徵機關依本辦法第五條規定查核外國營利事業是否符合本法第四十三條之四規定實際管理處所在中華民國境內時，應就實際管理處所構成要件事實之認定負舉證責任。稽徵機關進行調查時，得依稅捐稽徵法第三十條規定要求作成重大管理決策之境內居住個人、境內營利事業或外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所負協力義務，配合提供相關資料。

稽徵機關查核認定外國營利事業之實際管理處所在中華民國境內者，應函告全體作成重大管理決策之境內居住個人及境內營利事業。

自本辦法施行日起三年內，由稽徵機關依第一項規定查核認定者，應檢附相關文件陳報財政部核准；必要時，財政部得再延長三年。

外國營利事業經稽徵機關查核認定實際管理處所在中華民國境內者，應於查核認定函送達之翌日起一個月內，自行擇定作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業之負責人為其負責人，並檢附下列文件，以該境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業總機構登記所在地為實際管理處所登記地，向該管轄稽徵機關辦理實際管理處所登記，並自登記日起適用：

- (一)依規定格式填具設立登記申請書。
- (二)外國營利事業經該國政府主管機關核准登記或許可成立之資格證明文件。
- (三)稽徵機關查核認定函。
- (四)負責人身分證明文件。
- (五)擇定之負責人，負責各項申報、納稅、辦理扣繳及憑單申報、填發等事宜之承諾書。
- (六)委託代理人辦理者，應檢附授權書正本。

六. 外國營利事業經稽徵機關依第四點規定核准適用本法第四十三條之四規定，未於核准函送達之翌日起一個月內辦理實際管理處所登記者，稽徵機關應函告其自行擇定之負責人於十四日內檢附第四點第四項規定之文件，辦理實際管理處所登記，並自核准函送達之翌日起一個月屆滿日之翌日起適用。

外國營利事業經稽徵機關依前點查核認定適用本法第四十三條之四規定，未於查核認定函送達之翌日起一個月內辦理實際管理處所登記，但於稽徵機關指定負責人前，自行補辦登記者，自登記日起適用；未自行補辦登記者，稽徵機關得指定經查核認定作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業之負責人為該外國營利事業之負責人，並函告指定負責人於指定函送達之翌日起十四日內檢附前點第四項規定之文件，辦理實際管理處所登記，並自登記日起適用，屆期末辦理登記者，自指定函送達之翌日起十四日屆滿日之翌日起適用。

七. 稽徵機關受理外國營利事業實際管理處所登記，應編配統一編號，並掣發稅籍登記證明書交付該外國營利事業。

前點第一項自行擇定負責人及第二項指定負責人未依限辦理登記者，稽徵機關應逕行配賦統一編號，

依通報資料建立實際管理處所稅籍登記及掣發稅籍登記核定書，並發函通知該外國營利事業全體作成重大管理決策之境內居住個人及境內營利事業。

八. 外國營利事業之實際管理處所登記事項有變更，應於事實發生之日起十五日內，填具變更登記申請書，並檢附證明文件，向其實際管理處所登記地之稽徵機關申請變更登記。遷移地址者，應向遷入地稽徵機關申請變更登記。

外國營利事業依第四點至第六點規定，以境內營利事業之負責人為其負責人時，如該境內營利事業之負責人有變更情事，應以變更後負責人為該外國營利事業之負責人，辦理變更登記；該境內營利事業之營業地址變更時亦同。

外國營利事業遇有解散、廢止、合併、轉讓、經稽徵機關核准或核定不適用本法第四十三條之四規定時，應於事實發生之日起十五日內，填具註銷登記申請書，並檢附證明文件，向其實際管理處所登記地之稽徵機關申請註銷登記。

稽徵機關應於受理第一項及第二項變更登記或前項註銷登記之日起三個月內，將審查結果函告外國營利事業，必要時得延長一個月；稽徵機關核准變更登記者，應併同掣發變更後稅籍登記證明書交付該外國營利事業。

九. 外國營利事業遇有解散或廢止，或經稽徵機關核准或核定不適用本法第四十三條之四規定情事，自事實發生之日起，逾六個月未申請註銷實際管理處所登記，經稽徵機關通知仍未辦理者，稽徵機關得依職權，廢止其實際管理處所登記。

KPMG補給站

所得稅法及所得基本稅額條例增訂有關個人與營利事業受控外國企業及實際管理處所(下稱**PEM**)之制度規範後，財政部陸續發布營利事業認列受控外國企業所得適用辦法、個人計算受控外國企業所得適用辦法及實際管理處所適用辦法，今再訂定實際管理處所審查及登記作業要點，以作為**PEM**在我國境內之外國營利事業辦理稅籍登記或經稽徵機關責令或逕行辦理之準據。

因此**PEM**之稅籍登記，區分為下列情形並分別訂其開始適用之日期：

1. 自行申請經核准後，自行擇定之負責人已在1個月內辦理：可擇定自申請日或登記日起適用。
2. 自行申請經核准後，自行擇定之負責人未在1個月內辦理，經稽徵機關責令後，已在限期內辦理或未在限期辦理而經稽徵機關逕行辦理：自核准函送達後1個月屆滿日之翌日起適用。
3. 經稽徵機關查核認定後，由自行擇定之負責人在1個月內辦理：自登記日起適用。
4. 經稽徵機關查核認定後，未在1個月內辦理，但於稽徵機關指定負責人前已補行辦理，或由經指定之負責人於14日內辦理：自登記日起適用。
5. 經稽徵機關查核認定後，未在1個月內辦理，經指定之負責人亦未於14日內辦理而經稽徵機關逕行辦理：自負責人指定函送達後14日屆滿日之翌日起適用。

由以上規範可知，**PEM**可能成立於年度中，而**PEM**稅制並不溯及適用，則對於年度中成立之**PEM**，其當年度盈餘分配，是否應區分成立前與成立後之盈餘及應如何區分？以適用**PEM**實施前與實施後之稅制，有待澄清。

K

統一發票使用辦法部分條文修正 條文對照表

財政部107年7月16日 華總一義字第10704607090號

條次	修正條文	現行發布條文	說明
第七條之一	雲端發票，指營業人銷售貨物或勞務與使用財政部核准載具之買受人或經買受人指定以捐贈碼捐贈予機關或團體，依前條規定開立、傳輸或接收且未列印電子發票證明聯之電子發票。 本法第六條第四款所定營業人應開立雲端發票交付買受人。		一. 本條新增。 二. 電子發票依買受人是否持載具索取區分為無實體及實體(列印電子發票證明聯)兩類。鑑於無實體電子發票係電子發票雲端化類型，爰於第一項定明雲端發票之定義，避免與列印證明聯之電子發票混淆。 三. 考量本法第六條第四款所定營業人(以下簡稱境外電商營業人)營運活動均在雲端，為簡化及符合其作業環境，爰於第二項規定該等營業人應開立雲端發票，以資明確並利買賣雙方依循。

續下頁

第九條

營業人開立統一發票，除應分別依規定格式據實載明字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計外，應依下列規定辦理。但其買受人為非營業人者，應以定價開立。

- 一. 營業人使用三聯式統一發票者，應載明買受人名稱及統一編號
- 二. 製造業或經營進口貿易之營業人，銷售貨物或勞務與非營業人開立之統一發票，應載明買受人名稱及地址，或身分證統一編號。
- 三. 營業人對買受人為非營業人所開立之統一發票，除前款規定外，得免填買受人名稱及地址。但經買受人要求者，不在此限。
- 四. (刪除)
- 五. 本法第六條第四款所定營業人開立雲端發票應記載事項，得以外文為之；交易日期得以西元日期表示；單價、金額及總計得以外幣列示，但應加註計價幣別。

營業人開立統一發票以分類號碼代替品名者，應先將代替品名之分類號碼對照表，報請主管稽徵機關備查，異動亦同。

營業人開立統一發票，除應分別依規定格式據實載明字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計外，應依下列規定辦理。但其買受人為非營業人者，應以定價開立。

- 一. 營業人使用三聯式統一發票者，應載明買受人名稱及統一編號。
- 二. 製造業或經營進口貿易之營業人，銷售貨物或勞務與非營業人開立之統一發票，應載明買受人名稱及地址，或身分證統一編號。
- 三. 營業人對買受人為非營業人所開立之統一發票，除前款規定外，得免填買受人名稱及地址。但經買受人要求者，不在此限。
- 四. 營業人銷售貨物或勞務與持用簽帳卡之買受人者，應於開立統一發票時，於發票備註欄載明簽帳卡號末四碼。但開立二聯式收銀機統一發票者不在此限。

營業人開立統一發票以分類號碼代替品名者，應先將代替品名之分類號碼對照表，報請主管稽徵機關核備，異動亦同。

- 一. 第一項序文及第一款至第三款未修正。
- 二. 營業人銷售貨物或勞務，買受人持簽帳卡付款者，稽徵機關可由發票備註欄簽帳卡號勾稽查核營業人是否依規定報繳該筆稅捐。考量營業人開立二聯式收銀機統一發票不須於發票備註欄載明簽帳卡號末四碼，且近年支付工具多元，買受人如以行動支付等電子工具支付價款，營業人尚無從得知其簽帳卡號資訊，為使各類統一發票使用規範一致並配合實務作業，爰刪除第一項第四款規定，俾簡化發票開立作業。
- 三. 考量境外電商營業人係全球化經營，交易資訊非僅限中文，交易日期多以西元日期記載，且銷售電子勞務收取之價款多以外幣計價，爰新增第一項第五款規定，境外電商營業人開立雲端發票應記載相關事項得以外文記載，交易日期得以西元日期表示，銷售電子勞務收取之價款以外幣計價者，應記載之單價、金額及總計欄位，得以外幣列示，俾簡化其作業；為日後稅捐資料統計及查核運用之正確性，境外電商營業人以外幣收取價款，且發票上應記載事項以外幣列示者，應加註計價幣別，以資區分。
- 四. 第二項依法制作業酌作文字修正。

第二十條之一	使用電子發票之營業人，經買賣雙方合意銷貨退回、進貨退出或折讓，得以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收銷貨退回、進貨退出或折讓證明單，其應有存根檔、收執檔及存證檔，用途如下： 一. 存根檔：由開立人自行保存，作為記帳憑證及依本法規定申報扣減銷項或進項稅額之用。 二. 收執檔：交付交易相對人收執，其為營業人者，作為記帳憑證及依本法規定申報扣減銷項或進項稅額之用。 三. 存證檔：由開立人傳輸至平台存證。 本法第六條第四款所定營業人開立及傳輸銷貨退回、進貨退出或折讓證明單，應以網際網路或其他電子方式辦理。		一. 本條新增。 二. 使用電子發票之營業人遇有銷貨退回、進貨退出或折讓情事，如僅得開立紙本銷貨退回、進貨退出或折讓證明單，不符其作業需求，為簡政便民，爰於第一項定明該等營業人得以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收前開證明單，並規範其檔案類別及用途，以資明確。 三. 配合境外電商營業人應開立雲端發票之規定，於第二項定明其有銷貨退回、進貨退出或折讓情事，應以網際網路或其他電子方式開立、及傳輸前開證明單，俾作業一致。
第三十二條(摘錄第十五項)	<u>本辦法中華民國一百零七年七月十六日修正發布之條文，除第七條之一第二項、第九條第一項第五款及第二十條之一第二項自一百零八年一月一日施行外，自發布日施行。</u>		一. 配合境外電商營業人開立雲端發票期程，增訂第十五項，定明第七條之一第二項、第九條第一項第五款及第二十條之一第二項修正條文，自一百零八年一月一日施行，其餘修正條文，自發布日施行。

KPMG補給站

依據本次修正後之統一發票使用辦法，除刪除須於發票備註欄載明簽帳卡號末4碼規定外，並規定境外電商營業人，自108年1月起均應開立雲端發票(即未列印證明聯之無實體電子發票)交付買受人，該項雲端發票得以外文為之，交易日期得以西元日期及金額得以加註幣別之外幣列示，以兼顧實務需要。

因境外電商營業人若不委託第三方加值中心上傳雲端發票，而增修其作業系統介接財政部電子發票整合服務平台者需投入時間及人力，因於此本辦法修正條文發布之日，財政部併為發布台財稅字第10704607091號令釋，明定境外電商營業人於108年12月31日前倘未能開立雲端發票者，得免依加值型及非加值型營業稅法第48條、第52條及稅捐稽徵法第44條規定處罰。【K】

於107年2月7日「所得稅法」修正公布前辦理決算或清算申報規定

財政部107年7月26日台財稅字第10704550820號令

- 一、營利事業遇有解散、廢止、合併或轉讓情事，依所得稅法第75條第1項規定辦理107年度營利事業所得稅當期決算申報，其「解散、廢止、合併或轉讓之日」於107年1月1日至2月6日期間者，或依同條第2項規定辦理營利事業所得稅清算申報，其「清算結束之日」於107年1月1日至2月6日期間者，其當期決算所得額或清算所得額，依107年2月7日修正公布前所得稅法第5條第5項規定之營利事業所得稅起徵額及稅率計算應納稅額。
- 二、前點規定之營利事業如屬獨資、合夥組織，其辦理107年度營利事業所得稅當期決算申報或清算申報，依107年2月7日修正公布所得稅法第75條第4項規定，無須計算及繳納其應納稅額；其有短漏報所得額者，依107年2月7日修正公布所得稅法第110條第4項規定以稽徵機關核定短漏所得額，按107年2月7日修正公布前所得稅法第5條第5項規定之營利事業所得稅起徵額及稅率計算之金額為裁罰基礎。

KPMG補給站

所得稅稅改對於營利事業所得稅稅率之修正，係適用辦理107年度起之所得稅申報，惟因所得稅法修正條文於107年2月7日經總統公布，故對於「解散、廢止、合併或轉讓之日」於107年1月1日至2月6日期間辦理之107年度決算申報，及「清算結束之日」於上開期間辦理之清算申報，考量所得稅法修正條文尚未公布之法律安定性，故予適用修正前之稅率。 **K**

租賃包租業轉租個人住宅供自然人居住之營業稅課徵規定

財政部107年7月16日台財稅字第10700541050號

- 一、依租賃住宅市場發展及管理條例第19條規定許可設立之租賃住宅包租業營業人，承租符合同條例第17條規定之個人住宅，轉租供自然人居住使用，且無同條例第4條規定之情形者，應逐屋編製「○○公司租賃住宅租金收支明細表」（如表格一）作為列帳憑證，以備稽徵機關查核。
- 二、租賃住宅包租業營業人，應於收款時，按收取之租金開立「租賃住宅包租業租金收據」（如表格二），交付次承租人，並於該次收款時，就「○○公司租賃住宅租金收支明細表」計算之「本次結餘數」為正數者，核認服務費收入，開立二聯式應稅統一發票自行留存備查。

表格一

○○公司租賃住宅租金收支明細表

個人住宅所有權人：

房屋坐落地址：

房屋稅籍編號：

序號	日期 (年/月/日)	摘要	收入金額		支出金額		前次結餘數 (前序號結餘數結轉) (E)	本次結餘數 $F=(A+B)-(C+D)+(E)$ (F)	收據號碼 (自行編列) (G)	二聯式 統一發票 字軌號碼 (H)	備註
			轉租租金 (A)	租金增(減) (B)	承租租金 (C)	租金增(減) (D)					
1		例如: 支付 個人住宅 租金、收 取次承租 人(○○○) 租金、合 約編號等									
2											
3											

註1.本表專供依財政部107年7月16日台財稅字第10700541050號令規定租賃住宅包租業營業人租賃住宅租金收支使用。

註2.於收取次承租人轉租租金、租金增(減)及支付個人住宅所有權人承租租金、租金增(減)時，應依時序逐筆分項填列於A、B、C、D相對應欄位。

註3.於轉租租金(A)及增加租金(B)收款時應開立「租賃住宅包租業租金收據」，並將收據號碼填入(G)欄位。

註4.本次結餘數(F)>0時，應開立二聯式統一發票及將發票字軌號碼填入(H)欄位，該金額不結轉次序號(E)欄。本次結餘數(F)<0時，應將結餘數金額結轉至次序號(E)欄，免開立統一發票。

註5.若無房屋稅籍編號得免填。

表格二

租賃住宅包租業租金收據（二聯式）

中華民國 年 月 日

收據號碼：

次承租人：

地址：縣市 鄉鎮市區 街路 段 巷 號 樓 室

摘要		金額	備註
_ 年 _ 月 _ 日至 _ 年 _ 月 _ 日之租金收入 合約約定每期 _ 月，每月租金新臺幣 _ _ 元			房屋稅籍編號或坐落地址
			營業人蓋用統一發票專用章
總 計			
總計新臺幣 (中文大寫)	仟 佰 拾 萬 仟 佰 拾 元整		

註：本公司為〇〇市(縣)政府〇年〇月〇日〇〇字第〇〇〇〇〇〇〇〇號函許可設立之租賃住宅包租業者。

依財政部107年7月16日台財稅字第10700541050 號令規定開立本收據。

KPMG補給站

依據租賃住宅市場發展及管理條例第17條規定，在規定之實施年限內，個人將住宅委託代管業或出租予包租業轉租，供居住使用一年以上者，每屋每月租金6000元以下，免納綜合所得稅；超過6000元至20,000元部分，必要損耗及費用按租金收入53%計算；超過20,000元部分，必要損耗及費用按租金收入43%計算。另住宅法第23條亦訂有具公益出租性質之租稅減免規範。

而依據租賃住宅市場發展及管理條例第3條規定，租賃住宅包租業，指承租租賃住宅並轉租，及經營該租賃住宅管理業務之公司。因上開包租業具有維護人民居住權之公益目的，考量其租金支付對象為個人，未能取具進項稅額扣抵憑證，因此本令釋以向次承租人(自然人)開立規定格式收據收取之租金收入，減除支付個人住宅所有權人租金支出後之正數餘額(負數則結轉次期)，開立二聯式統一發票自行留存備查。**K**

財政稅務要聞摘錄



減資原因影響投資損失之核認

107年07月17日 財政部高雄國稅局

邇來不少知名大公司宣布辦理減資進行瘦身，順勢帶動一股減資熱潮，投資人除關心自身投資權益及報酬率外，國稅局亦提醒，公司辦理減資的原因不同，將影響投資公司在稅務上投資損失之認列，惟有減資原因為彌補虧損者，投資公司方可認列投資損失，若是現金減資者，則投資公司就不能列報投資損失。

國稅局臚列一般公司辦理減資之主要原因及核認方式如下：

- 一、減資彌補虧損：當公司連年虧損，採用減資彌補虧損，藉由註銷股本，消除累積虧損，投資公司需提出被投資公司的減資證明文件方可認列投資損失；另外，投資公司還可將之前所獲配減資公司的股票股利，以面額計入實際投資成本中，乘以減資比例後，一併計算列報投資損失。
- 二、現金減資：公司經過營運後，評估有閒置資金，會採用現金減資方式，辦理發還現金給股東；因此，現金減資對股東而言，是出資額的返還，其投資額並未發生損失，因此投資公司不能列報投資損失，而是將所退回股款視為投資成本的收回，註記股數減少，並重新計算每股成本。

舉例來說，甲公司於98年投資乙公司800萬元，另於100年間獲配乙公司盈餘轉增資配發之股票股利5萬元（即5,000股×面額10元），惟嗣後乙公司因連年虧損，經股東會決議以106年8月1日為減資基準日，減資比例30%，並報請主管機關核准減資彌補虧損。甲公司因乙公司之減資造成原出資額折減，可於辦理106年度營利事業所得稅結算申報時列報投資損失金額2,415,000元〔（800萬元＋股票股利金額5萬元）×減資比率30%〕。

國稅局進一步說明，依據營利事業所得稅查核準則第99條規定，投資損失應以實現者為限；其被投資事業發生虧損，而出資額並未折減者，不予認定投資損失。

故被投資公司辦理減資之原因，必須是用於彌補虧損才可認列投資損失。

KPMG補給站

營利事業取得被投資事業盈餘轉增資配發之股票股利，雖在財務會計處理上僅作投資股數增加，且對於國內轉投資收益亦不計入所得額課稅，惟屬再投資性質，故其面額可併計稅上投資成本，列入被投資事業辦理投資損失之計算範圍。 **K**

集團主檔報告及國別報告之送交規定

107年07月16日 財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局表示，財政部於106年11月13日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（以下簡稱移轉訂價查核準則）部分條文，其中增訂第21條之1及第22條之1，規範跨國企業集團在我國境內有營利事業成員者，送交「集團主檔報告」及「國別報告」之相關規定，並自106年度營利事業所得稅結算申報案件適用。

該局說明，移轉訂價查核準則第21條之1及第22條之1規定，應由我國營利事業成員送交集團主檔報告及國別報告者，本（107）年送交106年度集團主檔報告及國別報告方式如下：

一、集團主檔報告

營利事業應於會計年度終了後一年內將集團主檔報告紙本或經掃描後以光碟代替紙本，連同集團主檔報告封面送交所在地稽徵機關；其採用網路辦理結算申報者，亦得併同結算申報案件透過網路上傳附件。

二、國別報告

營利事業應於會計年度終了後一年內，以下列方式之一送交國別報告：

（一）依規定格式填寫國別報告（含附表），連同國別報告封面以紙本送交所在地稽徵機關。

（二）使用財政部電子申報繳稅服務網站（網址：<http://tax.nat.gov.tw>）提供之申報軟體建檔，轉檔為媒體申報光碟檔案資料，並自行利用該網站提供之審核程式檢測無誤後，採用媒體申報方式，檢齊媒體光碟、媒體檔案遞送單，連同國別報告封面向所在地稽徵機關送交；其採用網路辦理結算申報者，亦得併同結算申報案件，於5月份透過網路傳輸申報。

（三）依經濟合作暨發展組織（OECD）規範之國別報告資訊交換XML格式建檔（包括表1、表2、表3及附表-跨國企業集團國別報告成員名單）並存放於光碟，採用媒體申報方式，檢齊媒體光碟、媒體檔案遞送單，連同國別報告封面向所在地稽徵機關送交。

該局呼籲，前述集團主檔報告封面、國別報告封面及相關書表，已於網站建置相關資料，相關書表可至財政部稅務入口網（網址：<https://www.etax.nat.gov.tw>；路徑：首頁／書表及檔案下載／申請書表及範例下載／營利事業所得稅／國別報告相關書表及集團主檔報告封面）下載使用。

KPMG補給站

跨國企業集團之我國境內成員未符合避風港標準者，自申報106年度營利事業所得稅起應送交集團主檔報告（下稱MF）或國別報告（下稱CBC），但CBC得依有效資訊交換方式取得除外，其送交方式採網路辦理結算申報者得於5月份併同結算申報案件透過網路上傳MF附件資料及CBC檔案資料。據了解，因上述報告之法定提交時限為會計年度終了後一年內，故財政部將規劃其網路申報之全年度線上傳送及傳輸功能。至於CBC檔案資料格式，除經濟合作暨發展組織（OECD）規範之資訊交換XML傳輸格式外，另有透過網路申報軟體之轉檔資料，財政部未來亦可能另訂定其他便民措施，KPMG將持續為讀者留意追蹤。K

CRS減免罰標準及裁罰規定

107年07月20日 財政部國際財政司

財政部表示，為符合國際新資訊透明標準，實施稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換，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條文；106年11月16日訂定發布金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法(下稱CRS辦法)，完備相關法制。嗣於107年7月19日修正發布「稅務違章案件減免處罰標準」(下稱減免處罰標準)及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」(下稱倍數參考表)，就違章情節輕微者，適度減輕處罰，提高遵循程度，減少實務查核認定爭議。

外國營利事業自行申請適用本法第四十三條之四規定者財政部說明本次減免處罰標準修正重點如下：

一. 未申報及短漏報違章案件(第2條之1)

(一)免予處罰：

1. 申報金融機構依CRS辦法第50條第2項第1款及第2款規定，已合理致力審查仍無法取得屬應申報帳戶之既有帳戶持有人稅籍編號或出生日期資訊，致未申報該等資訊，如能提示相關審查證明文件，經稅捐稽徵機關查明屬實。
2. 申報金融機構短漏報，於申報期間屆滿後10日內自動補報，且補報資訊所屬帳戶件數未超過應申報帳戶件數10%。

(二)按應處罰減輕二分之一：

1. 申報金融機構短漏報，於申報期間屆滿後10日內自動補報，且補報資訊所屬帳戶件數超過應申報帳戶件數10%。
2. 申報金融機構未於申報期間屆滿後10日內補報，而於當年8月31日前自動補報，且補報資訊所屬帳戶件數未超過應申報帳戶件數10%。

- 二. 申報金融機構未依規定進行個人較低資產帳戶盡職審查程序，而逕申報該帳戶為無資訊帳戶，嗣經稅捐稽徵機關查核，仍屬無資訊帳戶，免罰。(第2條之2)
- 三. 配合第2條之1及第2條之2條文，增訂申報金融機構有相關情事，不適用減輕或免予處罰規定。(第24條)

本次併同修正發布倍數參考表稅捐稽徵法第46條之1規定部分，違章案件符合免罰標準者，應先適用減免處罰標準；免罰標準未規定者，再參據倍數參考表辦理；審酌違反行政法上義務行為應受責難程度不同，分別依應歸責程度處以相對之罰度。修正重點如下：

一. 規避、妨礙或拒絕財政部或其授權機關與人員之調查或備詢，或未應要求或不配合提供有關資訊：

- (一)申報金融機構短漏報帳戶資訊，於稅捐稽徵機關通知前自動補報，處新臺幣(下同)3,000元罰鍰、經通知後依限配合辦理，處6,000元罰鍰。
- (二)機關、機構、團體、事業或個人應提供資訊或申報金融機構短漏報資訊經通知後未依限配合辦理，依其違反規定稅捐稽徵機關裁罰次數情形，分別處10,000元(首次)、30,000元(第2次)及100,000元(第3次以上)罰鍰。
- (三)申報金融機構未申報帳戶資訊，於稅捐稽徵機關通知前自動補報，處100,000元罰鍰；經通知後依限配合辦理，處150,000元罰鍰；經通知後未依限配合辦理，依其違反規定稅捐稽徵機關裁罰次數情形，分別處200,000元(首次)、250,000元(第2次)及300,000元(第3次以上)罰鍰。

- 二. 申報金融機構未進行盡職審查件數5件以下、超過5件在10件以下、超過10件在20件以下、超過20件、當年度未進行盡職審查且連續3年度未審查件數合計超過50件者，其屬較低資產帳戶，分別處20



萬元、80萬元、200萬元、300萬元、400萬元罰鍰；其屬高資產帳戶、新個人帳戶、既有實體帳戶或新實體帳戶，分別處100萬元、200萬元、400萬元、600萬元、800萬元罰鍰。故意未進行盡職審查，處1,000萬元罰鍰。

KPMG補給站

財政部依據稅捐稽徵法第5條之1所訂定之金融機構執行共同申報及盡職審查（下稱CRS）作業辦法，明定我國境內之金融機構應自108年起進行金融帳戶盡職審查，於109年6月1日至6月30日首次向稅捐稽徵機關申報。而依同法第46條之1之規定，其有違反者，可處新台幣20萬元以上1,000萬元以下罰鍰，財政部爰依該法第1條之1及第48之2修正發布「稅務違章案件減免處罰標準」及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，以作其實際裁罰及裁罰減免之準據。

CRS將使我國稅務居民之海外金融帳戶之資訊透明度大幅提高，雖我國目前尚未有稅務資訊自動交換之主管機關協定之訂立，然32個與我國簽有租稅協定之國家多數已承諾遵循CRS，因此無論個人或企業均應正視相關反避稅之規範，並盡早評估因應及尋求專業協助。**K**



稅務爭議預防與 解決案例精選

授益行政處分撤銷之舉證責任歸屬

爭點：

稽徵機關撤銷原已認定免徵土地增值稅之行政處分，其舉證責任應如何歸屬？

事實摘要：

甲於99年度7月出售一處土地（下稱系爭土地）予乙，原按當期每平方公尺土地公告現值新臺幣（下同）202,446元向稅局申報土地增值稅，嗣經甲檢附政府都市計畫土地使用分區證明書，證明系爭土地屬公共設施用地，土地取得方式為徵收，並經稅局查核後認定與土地稅法第39條第2項前段規定相符，而同意更正應納土地增值稅為0元。惟稅局另於104年查得其所屬需地機關（下稱區公所）就系爭土地留有「道路拓寬土地房屋補償清冊」（下稱系爭補償清冊）等徵收補償資料，遂據以認定系爭土地曾由該區公所於61年至64年間與原土地所有權人協議價購並完成付款，惟未辦理所有權移轉登記，故系爭土地已非公共設施保留地，而與土地稅法第39條第2項規定不符，爰依法補徵甲移轉系爭土地時之土地增值稅491,894元。甲君不服，申請復查未獲變更，提起訴願，仍遭駁回，遂依法提起本件行政訴訟。

裁判要旨：

(一)依「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。尤其在租稅構成要件該當與否，以及逃漏租稅處罰與否此等直接關係人民財產

權事件，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。故在稅捐行政訴訟上，依規範說之見解，就稅捐發生、增加、稅捐規避以及撤回稅捐優惠（免除或減免）之事實，應由稽徵機關負舉證責任；就稅捐優惠（免除或減免）、退稅請求權以及稅捐債權消滅（例如抵銷、罹於徵收時效）之要件事實，由納稅義務人負舉證責任。而免稅處分為具確認性質之處分，其同時免除土地所有權人繳納土地增值稅之義務，自亦具有授益行政處分之性質。

(二)查系爭補償清冊影本所載，並無任何「協議價購」之文字，且所謂「補償」係對應「徵收」的效果，如係「價購」則應給付價款，並非補償費，故僅憑系爭補償清冊影本是否足以證明「協議價購」之事實，尚非無疑。且該補償清冊並無機關用印，其記載金額多處塗改，塗改處既無註記，亦無塗改人簽名或蓋章。況依區公所106年函，另稱該所現留存補償清冊資料為影本，係當年承辦人於88年3月2日就留存影本蓋私章留下等語，實難認該文書係公務員按其職務依照法定方式製作之公文書，系爭補償清冊影本應僅有私文書之效力，並不足以認定系爭土地有協議價購並付清款項之事實。

(三)依前開說明，主張撤回稅捐優惠、應徵土地增值稅之稽徵機關，本應負客觀舉證責任，本案既經法院依職權盡調查之能事，而事實仍真偽不明，依首揭舉證責任之分配，訴訟之不利益應歸屬於負客觀舉證責任之稅局負擔。

【判決字號】105,訴,1341

【裁判日期】107.06.14

【裁判主文】訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。
訴訟費用由被告負擔。

KPMG觀察

法律諺語所謂「舉證之所在，敗訴之所在」即在說明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，應藉由客觀舉證責任分配，將訴訟之不利益歸屬於應負舉證責任之一方。而就稅捐行政訴訟而言，有關稅捐發生、增加、稅捐規避以及撤回稅捐優惠（受益行政處分撤回）之事實，應由稽徵機關負舉證責任；就稅捐優惠、退稅請求權以及稅捐債權消滅之要件事實，則應由納稅義務人負舉證責任。本案因屬授益行政處分撤銷之性質，本應由稅局負擔舉證責任，故在其無法證明系爭土地有協議價購並付清款項事實之情況下，自應由稅局承擔敗訴之不利益。是當徵納雙方發生稅務爭議時，舉證責任之歸屬，往往成為影響勝敗之關鍵因素，而納稅人在針對不同稅務爭議案件類型，建議應諮詢專業意見研判舉證責任之歸屬，以確保自身權益，並於面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，以減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。KPMG的稅務團隊建議採行保護、管理及解決三個階段措施，俾利納稅人做好準備，控管及降低相關稅務爭議之產生。K

陳志愷

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext. 03174

kchen4@kpmg.com.tw

黃彥賓

會計師

+886 2 8101 6666 ext. 07271

rhuang3@kpmg.com.tw

施淑惠

副總經理

+886 2 8101 6666 ext. 15346

sueshih@kpmg.com.tw

kpmg.com/twKPMG Taiwan 

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.

© 2018 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.

LINE@生活圈立即加入，一手掌握
專家觀點及產業消息

@kpmgtaiwan