



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2018年9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。

本期摘錄新頒解釋函令3則及財政稅務要聞5則。稅務爭議預防解決案例研討精選為「推計課稅之基礎應有合理之依據」，敬請參閱。



黃彥賓

會計師

Contents



法規增修&新頒解釋函令

- 02 共享車位符合一定要件，得按原經核准之稅率徵免地價稅及房屋稅
- 03 PEM 決算申報及扣繳申報之時限規定
- 04 PEM 未分配盈餘加徵之規定

財政稅務要聞摘錄

- 06 107年度營利事業所得稅暫繳申報登場囉
- 08 完善稅務用途資訊交換機制
- 10 跨境銷售電子勞務之報酬，如有溢扣繳稅款得申請退稅
- 12 外銷貨物銷貨退回，營業稅申報書之填報方式
- 13 企業僱用外籍勞工應視其居留期間長短辦理扣繳

稅務爭議預防與解決案例精選

- 15 推計課稅之基礎應有合理之依據

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





法規增修 &
新頒解釋函令

共享車位符合一定要件，得按原經核准之稅率徵免地價稅及房屋稅

財政部107年8月14日台財稅字第10704600150號令

- 一. 自有停車位原經核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅或位於地下停車場核准免徵房屋稅、地上房屋供停車使用部分核准按住家用稅率課徵房屋稅者，所有權人透過網際網路媒合服務平臺（下稱媒合服務平臺）將供本人、配偶或直系親屬所有車輛停放使用之自用停車位，於閒置時間提供不特定人使用（下稱共享停車位），得繼續適用原經核准之稅率徵免地價稅及房屋稅。
- 二. 前點所稱自有停車位指所有權人供自用住宅使用之主建物依法應附設之停車空間，且所有權狀已載明停車位權屬，或該建物所有權狀未載明停車位權屬，但仍可明確區分為其所有或有使用權者。
- 三. 第一點所稱閒置時間指每一共享停車位實際提供不特定人使用之時數（下稱共享時數），房屋稅以每月不超過240小時為限，逾限當月改按非住家非營業用稅率課徵；地價稅以每年不超過2,880小時為限，逾限當年改按一般用地稅率課徵；共有房地之所有權人依協議取得一定期間之停車位使用權者（下稱使用權人），於使用期間之共享時數逾限時，應按該使用權人持分部分改課，其他共有人持分部分不予改課。房地所有權人或使用權人參加媒合服務平臺不滿1月或1年，其共享時數上限之計算，分別按日數或月數比例計算。
- 四. 共享停車位之核課由地方稅稽徵機關依媒合服務平臺業者定期提供資料辦理，免由納稅義務人依房屋稅條例第7條規定申報變更使用情形及依土地稅法第41條規定申請適用特別稅率、申報適用原因事實消滅情事。

KPMG補給站

自有自用之停車空間，其地價稅可併同主建物之土地適用自用住宅用地優惠稅率（2%）；其房屋稅屬位於地下室者得免徵，位於地上者得按住家用稅率（自住為1.2%）課徵。而停車空間倘有出租或供營業使用情形時，應改按一般用地稅率課徵地價稅（10%-55%）及按非住家非營業用稅率課徵房屋稅（1.5%-2.5%）。為因應共享經濟並活化閒置車位之資源，財政部發布本函令，明定自有自用車位於閒置時間透過媒合服務平台供不特定人使用者，於每年及每月不逾一定時數，其當年之地價稅及當月之房屋稅可繼續適用原經核准之稅率徵免，且地方稅稽徵機關將依媒合服務平臺業者定期提供之資料辦理改課，免由車位所有權人申報變更。又本函令屬有利於人民之解釋，故依稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，對於尚未核課確定之案件均可適用。 **K**

PEM 決算申報及扣繳申報之時限規定

財政部107年7月30日台財稅字第10700521980號

- 一. 適用所得稅法第43條之4規定實際管理處所在中華民國境內之外國營利事業，遇有解散、廢止、合併、轉讓、經稽徵機關核准或核定不適用同條規定時，應依實際管理處所適用辦法第11條及實際管理處所審查及登記作業要點第8點第3項規定，向稽徵機關申請註銷登記，並依所得稅法第75條第1項規定於45日內辦理當期決算申報、依同法第92條第1項但書規定於10日內辦理扣繳憑單申報及依同法第102條之1第1項但書規定於10日內辦理股利憑單申報。前開申報之時限，以稽徵機關核准註銷登記文書發文日之次日起算；其經稽徵機關依前開要點第9點規定廢止登記者，以稽徵機關廢止登記函送達日之次日起算。
- 二. 本令自105年7月27日修正公布所得稅法第43條之4規定施行之日生效。

KPMG補給站

外國營利事業適用所得稅法43條之4實際管理處所(簡稱PEM)在中華民國境內之課稅制度，有自行申請適用及經稽徵機關查核認定之情形，故其適用後因情事變更而不適用之情形亦同。由於適用PEM課稅制度之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時，應於事實發生日起15日內申請註銷登記，並應依規定辦理決算、扣繳憑單及股利憑單申報，本函令乃明定該等申報之期限為自稽徵機關核准註銷登記文書發文日或廢止登記函送達日之次日起算。 **K**

PEM 未分配盈餘加徵之規定

財政部107年7月30日台財稅字第10700521981號令

- 一、適用所得稅法第43條之4規定實際管理處所在中華民國境內之外國營利事業，依同法第66條之9第1項規定計算未分配盈餘加徵營利事業所得稅時，其未分配盈餘之計算，應以該外國營利事業當年度依中華民國之商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除同條第2項各款規定後之餘額。
- 二、同法第66條之9第2項各款減除項目，應依下列規定辦理：
 - (一)第1款「彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損」規定，應以該外國營利事業股東會決議彌補以往年度之虧損及經中華民國合格會計師查核簽證之次一年度虧損為準。
 - (二)第2款「已由當年度盈餘分配之股利或盈餘」規定，應依該外國營利事業所在地國之法律規定，實際已由當年度之盈餘分配之股利或盈餘。前開外國營利事業所在地國之法律，應以與我國公司法或相關法律性質相同者為限。
 - (三)第3款「已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金」、第5款「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」及第6款「依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者」規定，應以該外國營利事業所在地國之法律，與各該款規定所敘我國法律性質相同者為限。
 - (四)第7款「本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額」規定，應依中華民國之商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之數額為準。
- 三、本令自105年7月27日修正公布所得稅法第43條之4規定施行之日生效。

KPMG補給站

由於PEM在中華民國境內之外國營利事業雖負有相關所得稅之報繳義務，但不受我國商業會計法及公司法等法律之管轄，為將其在此部分之法律適用與未分配盈餘之課稅制度有所銜接，本函令乃予明定PEM計算未分配盈餘加計項目及相關減計項目之法律適用依據。 



財政稅務要聞摘錄

107年度營利事業所得稅暫繳申報登場囉

107年08月11日 財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，107年度營利事業所得稅暫繳申報期間為107年9月1日起至10月1日止(因9月30日適逢星期日，申報截止日順延至10月1日)，為貼心服務營利事業，該局網站首頁特別設立「營利事業暫繳專區」，方便快速取得最新資訊。

有關107年度營利事業之暫繳申報規定，該局摘要說明如下：

一. 免辦暫繳之營利事業：

- (一)在我國境內無固定營業場所之營利事業，其營利事業所得稅依所得稅法第98條之1規定，應由營業代理人或給付人扣繳者。
- (二)獨資、合夥組織之營利事業及經核定之小規模營利事業。
- (三)依所得稅法或其他有關法律規定免徵營利事業所得稅者。
- (四)106年度結算申報營利事業無應納稅額或107年度新開業者。
- (五)營利事業於暫繳申報期間屆滿前遇有解散、廢止、合併或轉讓情事，其依所得稅法第75條規定，應辦理當期決算申報者。
- (六)營利事業按其106年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一計算之暫繳稅額在新臺幣2,000元以下者。

二. 應辦暫繳之營利事業，可選擇下列申報方式(二擇一)：

- (一)一般申報：營利事業按106年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額，自行向公

庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，辦理申報。惟營利事業採上開方式計算之暫繳稅額超過新臺幣2,000元且未以投資抵減稅額、行政救濟留抵稅額及扣繳稅額抵減暫繳稅額者，僅須繳納暫繳稅款，免辦理暫繳申報。

- (二)試算申報：公司組織之營利事業、合作社或醫療社團法人，會計帳冊簿據完備，使用所得稅法第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以107年度前6個月之營業收入總額，依所得稅法相關規定，試算其前半年之營利事業所得額，試算其暫繳稅額。

該局提醒，營利事業採網路辦理暫繳申報，須檢送相關附件者，於申報期間屆滿前，均可透過營利事業所得稅暫繳申報繳稅系統軟體上傳應檢附之證明文件，或於107年10月9日前以紙本方式送交該局任一分局、稽徵所及服務處營所遺贈稅課(股)。如對上述說明還有任何疑問，歡迎撥打免費服務電話0800-000-321或向轄區分局、稽徵所及服務處洽詢，該局同仁將竭誠為您服務。

另特別提醒使用Windows XP及Vista用戶注意，配合國際標準組織對網路傳輸安全要求及提供安心之網路傳輸環境，報稅系統已於107年6月26日起停用TLSV1.0及3DES加密通訊協定，請將電腦作業系統升級至Windows 7(含)以上版本，以避免無法完成報繳稅服務。如有申報軟體操作問題，請撥打網路報稅客服中心免付費服務電話0800-086-188洽詢協助。

KPMG補給站

本(107)年度營利事業所得稅之稅率雖有變動，惟係屬調高情形，不若99年度之調降情形，故營利事業如按上一年度應納稅額之二分之一為暫繳稅額，



可直接按上一年度之應納稅額為基準，無須依修正後之稅率換算，亦即無財政部99年7月23日台財稅字第09904092170號令釋規定之適用。而營利事業如採試算前半年度之應納稅額為暫繳稅額者，則應依修正後之稅率計算應納稅額。 **K**

完善稅務用途資訊交換機制

107年08月17日 財政部

目前各國積極按經濟合作暨發展組織 (OECD) 發布之共同申報及盡職審查準則 (CRS) 執行金融帳戶資訊自動交換，依防止稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 行動計畫最終報告建議落實相關措施，提升資訊透明標準、維護租稅公平及確保合理稅收，國際組織亦就檢視結果發布稅務不合作名單，採取防禦性措施反制。

財政部指出，我國因應國際新資訊透明標準之要求，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，嗣分別於同年11月16日及12月7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）」及「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」，完備資訊交換法制架構。有關稅務用途資訊交換執行情形如下：

- 一. 個案資訊交換 (Exchange of Information on Request, EOIR) 指依據租稅協定，締約一方主管機關要求締約他方主管機關協助提供特定資訊。我國實務審理個案資訊交換均秉持審慎嚴謹態度，依循OECD租稅協定範本及註釋、我國相關法規規定，逐案審查我國提出及受理締約他方請求資訊交換案件，保障納稅義務人權益。近10餘年，我國主管機關受理締約他方提出之資訊交換請求案件67件，請求國包括印尼、澳大利亞及紐西蘭等國，其中34件涉及確認關係人身份或交易事實（如佣金或利息支出）等，經審查符合規定同意協助蒐集提供，33件請締約他方補充說明查核事由及目的，或補正資料證明締約他方已盡查核所能，以避免探索性調查。
- 二. 自發資訊交換 (Spontaneous Exchange of Information, SEOI) 指締約一方主管機關未經請求，主動提供相關資訊予締約他方主管機關。OECD BEPS行動計畫5「有效打擊有害租稅慣例」，建議自發交換稅務諮詢意見或核定資訊，並

為歐盟檢視不合作租稅管轄區標準之一。我國租稅協定夥伴國如荷蘭、盧森堡、德國等8國，自發提供該國企業之關係企業為我國居住者之移轉訂價單邊預先訂價協議及個案稅務優惠核釋共105件，我國亦於107年7月自發提供荷蘭主管機關1件單邊預先訂價協議案件，以符合歐盟檢視並善盡國際義務。

三. 自動資訊交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI) 指締約一方（通常為所得來源國）主管機關有系統且定期提供締約他方居住者之各項所得資訊予締約他方主管機關。我國規劃自動交換之資訊包括：

- (一) 國別報告資訊：依據BEPS行動計畫13「移轉訂價文據及國別報告」建議導入移轉訂價三層文據架構，「國別報告 (Country-by-Country Report)」相關規定適用於106年度起營利事業所得稅結算申報案件，預計於108年6月與締約他方進行首次自動交換。
- (二) 金融帳戶資訊：依據CRS辦法規定，申報金融機構應於108年12月31日前完成高資產帳戶審查程序；於109年6月向稅捐稽徵機關申報，預計於109年9月與締約他方進行首次自動交換。配合上述執行時程，財政部近期發布自我證明書表、問答集、違章減免處罰標準及裁罰倍數參考表，規劃相關實務作業程序及資訊系統，辦理對外宣導、講習及內部人員教育訓練等，俾協助金融機構如期申報。

財政部說明，自動資訊交換因涉及雙方政策、法律及實務規定，國際間多以簽署主管機關協定進一步規範，財政部將積極與其他國家、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，進而洽簽主管機關協定，確實落實自動資訊交換。



KPMG補給站

CRS之實施為受控外國企業(CFC)及按實際管理處所(PEM)認定居民企業制度施行之影響因素，由於CFC及PEM之相關子法規均陸續發布，而依據CRS辦法，申報金融機構應於108年12月31日前完成高資產帳戶審查程序；於109年6月向稅捐稽徵機關申報，另據了解，配合CFC及PEM之施行所需配套之稅務相關系統刻正規劃中，因此業者宜儘早評估因應。

稅務用途資訊交換除個案請求及自發提供外，尚包括CRS與移轉訂價三層文據架構中國別報告之自動交換，其中當國別報告資訊之自動交換不可得時，我國法令另訂有由我國營利事業自行送交之規範，然而CRS則有賴全面性租稅協定或稅務資訊交換協定訂立下「主管機關協定」之洽簽。又我國與中國、香港及澳門之CRS所需增修「臺灣地區與大陸地區人民關係條例」與「香港澳門關係條例」之相關條文，亦有待觀察。 **K**

跨境銷售電子勞務之報酬，如有溢扣繳稅款得申請退稅

107年08月22日 財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局表示，因網路跨境交易日益頻繁，外國營利事業利用網路或其他電子方式提供電子勞務予國內營利事業所收取之報酬，如屬我國來源所得，且該外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人，我國營利事業應於給付報酬時，依所得稅法第88條及第92條規定辦理扣繳及憑單申報。

該局指出，自106年度起，外國營利事業跨境銷售電子勞務取得我國來源收入，經扣繳義務人按給付額依規定之20%扣繳率扣取稅款，嗣後該外國營利事業向稽徵機關申請核定適用之淨利率及境內利潤貢獻程度，致其已被扣繳之稅款與經稽徵機關核定之淨利率或境內利潤貢獻程度計算之應扣繳稅款不同，而有溢繳之扣繳稅款者，該外國營利事業得自取得收入之日起5年內，自行或委託代理人填寫「跨境銷售電子勞務之外國營利事業申請退還溢扣繳稅款申請書」，並檢附商業發票或所得計算證明文件、扣繳憑單備查聯等文件，向扣繳義務人所在地主管稽徵機關申請退稅；委託代理人申請者，尚須檢附授權書。

該局舉例說明，外國營利事業A公司106年取得我國營利事業B公司給付其跨境銷售電子勞務之收入新臺幣100,000元，B公司於給付時，先按20%扣繳率扣取稅款20,000元，嗣A公司申請並經稽徵機關於107年2月核准自106年1月起3年內適用之淨利率30%、境內利潤貢獻程度100%，因此A公司應扣繳稅款為6,000元 $(100,000 \times 30\% \times 100\% \times 20\%)$ 遂委託代理人申請退還溢扣繳稅款14,000元 $(20,000 - 6,000)$ ；另B公司107至108年度給付A公司時，即可按適用之淨利率30%計算應扣繳稅款。

該局進一步說明，截至107年7月31日，我國已與32個國家簽署全面性租稅協定，依據所簽署租稅協定第7條規定略以，一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。是

以，跨境銷售電子勞務之外國營利事業申報所得稅時，應注意其所在國家是否與我國簽署全面性租稅協定，如其在我國境內無常設機構或未經由該常設機構透過網路或其他電子方式銷售電子勞務，所取得之中華民國來源收入，可自行或委託代理人，填寫「外國營利事業申請適用租稅協定營業利潤免稅申請書」，並檢附所在國稅務機關出具之居住者證明、合約書影本、委任書、所得相關證明，併同於申報納稅時申請適用各協定第7條營業利潤相關減免規定，或另案申請適用。一旦核准後，得由外國營利事業或委託代理人(亦得委託扣繳義務人)就核准期間內已申報繳納或已扣繳之稅款，申請退還原溢扣繳稅款。

該局呼籲，代理申請退稅務必取得授權書以免延宕退稅時程；相關退稅流程、申請書表及申請範例，可至財政稅務入口網(網址：<https://www.etax.nat.gov.tw>)「境外電商課稅專區/扣繳專區」、「境外電商課稅專區/營利事業所得稅專區」或「書表及檔案下載/申請書表及範例下載/營利事業所得稅」下載查詢。

KPMG補給站

總機構在中華民國境外之營利事業取得中華民國來源所得之課稅，若欲依境內利潤貢獻程度劃分來源於境內之收入，需逐案提供如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等足資證明之文件，申請稽徵機關核實計算及認定；而其欲減除成本費用者，當未設有固定營業場所及營業代理人時，則需先扣繳全額後，再檢附會計師查核簽證報告或相關帳簿文據申請扣繳之更正退稅。

鑒於外國營利事業跨境銷售電子勞務交易對象包括個人及營利事業，具交易頻繁、筆數多、金額較小等特性，財政部乃訂定其適用「同業利潤標準淨利率」之成本費用減除，及按50%之比率推定境內利潤貢獻程度之簡化計算方式，惟需申請稽徵機關核定，或於交易對象為個人之申報納稅時併同申請核定，並需注意此一簡化計算方式係自106年度起適用。 **K**

外銷貨物發生銷貨退回， 營業稅申報書之填報方式

107年08月22日 財政部南區國稅局

南區國稅局表示，營業人外銷貨物後銷貨退回，如貨物退回修理或更換良品後再出口，且復運進口時向海關申報進口報單類別及納稅辦法為「G7國貨復進口」及「99國貨或自由港區事業輸往國外貨物退回修理、保養、掉換後再出口」，因該貨物於外銷出口時已申報適用零稅率，所以營業人於外銷退回及復運出口時，均免申報營業稅。不過外銷貨物退貨後不再出口，營業人於復運進口時向海關申報進口報單類別及納稅辦法為「G7國貨復進口」及「55國貨退回，或自由港區事業輸往國外貨物因故退回進儲自由港區事業不再出口」（下稱G7-55），應將復運進口金額申報於「營業人銷售額與稅額申報書」之零稅率銷貨退回欄。

該局進一步說明，營業人外銷貨物發生銷貨退回，且進口報單申報G7-55，營業人應自行填具「銷貨退回或折讓證明單」，並檢附復運進口證明文件，於申報當期（月）「營業人銷售額與稅額申報書」時，在零稅率銷貨退回欄（即申報書19欄）依原貨物出口申報適用零稅率銷售額之匯率計算銷貨退回金額填報；如當期（月）零稅率銷售額合計（即申報書23欄）為正數，應就該餘額依原規定計算公式計算得退稅限額辦理退稅；如為負數，在計算「得退稅限額」（即申報書113欄）時零稅率銷售額合計以零計算。

KPMG補給站

外銷貨物發生銷貨退回時，應否依據財政部81年5月30日台財稅第810798531號函釋規定，自行填具「銷貨退回或折讓證明單」以申報當期零稅率銷售額銷貨退回及折讓金額，視其退回是否再出口及進口報單申報內容而定，營業人應能予以區別，以避免虛報零稅率銷售額而發生溢退營業稅之情事。 **K**



企業僱用外籍勞工應視其居留期間長短辦理扣繳

107年07月26日 財政部南區國稅局

財政部南區國稅局表示，企業發放給外籍勞工的薪資，究竟該按「非居住者」或「居住者」扣繳率辦理扣繳，可由其護照簽證或居留證所載居留期間判斷。

國稅局進一步說明，依所得稅法第7條第2項第2款規定，個人在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿183天，就為中華民國境內居住的個人，也就是說，外籍勞工於同一課稅年度(即1月1日至12月31日止)在我國境內居留合計滿183天是為稅法規定的「居住者」，如果未滿183天就屬於「非居住者」。所以，企業給付外籍勞工薪資時，可以從該勞工的居留證、護照簽證所記載居留期間來判斷應採用何種身分辦理扣繳，如果預計當年度可居留滿183天，自始就可按居住者扣繳率扣繳，不必等到外籍勞工當年度已居留滿183天時，才用居住者扣繳率扣繳；不過，要注意該勞工若提前離境不再來我國，且其該課稅年度在我國境內實際居留天數又不滿183天時，則必須依「非居住者」扣繳率核計其扣繳稅額，就其與原扣繳稅額的差額補徵。

國稅局舉例說明，外籍勞工A君於107年5月30日入境，預計居留至108年5月29日出境，則企業於107年7月給付薪資時，可按居住者扣繳率辦理扣繳。但是若A君提前於107年11月1日離境且不再入境的話，其就是非居住者，企業記得要再依非居住者扣繳率核計其扣繳稅額，並就其與原扣繳稅額的差額補扣繳。

KPMG補給站

居住者與非居住者適用之薪資所得扣繳率不同，而在我國境內無住所之外籍員工，以其在一課稅年度內是否居住滿183天判斷是否為居住者，認定上得以護照簽證或居留證所載居留期間為準。當原認定之居留期間為居住者，嗣後實際為非居住者，應予補徵差額扣繳稅款；而當原認定之居留期間為非居住者，嗣後實際為居住者，因須辦理綜合所得稅結算申報，其溢繳扣繳之稅款可予抵繳結算申報應納稅額，尚不須辦理扣繳之更正退稅。 **K**





稅務爭議預防與 解決案例精選

推計課稅之基礎應有合理之依據

爭點：

稽徵機關如欲採用推計課稅，其要件設定應有合理之依據。

事實摘要：

甲君係XX門氣功養生學會負責人，於80、82至84年度因教授氣功而自學員取得敬師禮，遭稅局以所收取之敬師禮屬學費性質為由，而認定甲君未依法辦理80、82至84年度綜合所得稅結算申報，進而對其補稅及處罰，甲君不服，主張所收取之敬師禮為贈與性質而提起行政救濟，迭經稅局5次重新審核結果，以甲君帳戶餘額之50%為贈與性質，其餘50%為學費收入，另審酌其確有購置練功場地、投入設置及使用成本之必要，性質與「其他未分類個人服務業」較為相近，乃以該業別之淨利率（80年度12%，82至84年度10%），所隱含之成本及必要費用率（80年度88%，82至84年度90%）作為甲君之成本及必要費用率，並據以變更核定80、82至84年度之其他所得，甲君仍有不服，申請復查及訴願未獲變更，提起起訴，仍遭駁回，遂依法提起本件上訴。

裁判要旨：

(一)按納稅者權利保護法第14條規定：「(第1項)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，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。(第2項)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。」此為推計課稅之原則性規定，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，固得推計課稅，惟在推計課稅之運用上，應將推計課稅方式置於核實課稅原則之下，其所追求之推計課稅標準應具有合理性之作法，以實

踐核實課稅，減少推計課稅所形成之實質懲罰之效果。

- (二)甲君所開設之XX門為氣功武術修行門派，稅局未詳細調查XX門之屬性及其特質及對於XX門之運作，即以教授氣功乃甲君之經常活動，認系爭帳戶中甲君之教學收入必然大於受贈金額，顯無憑據，原審判決直接認定「XX門各道館以教授氣功為主要活動內容」，似有判決不備理由之違法。
- (三)「地檢署查得之4,644人學員名冊」，僅係刑事案件中，甲君所呈送法院表達弟子贈與心意之贈與見證書名單，並非完整之學員名冊，則其以該部分學員名冊作為基礎，自非合理。
- (四)稅局基於100年12月9日召開跨部會協調會議之會議紀錄，由XX門學員於公告期間2個月內，聲明給付甲君之款項究為贈與或學費，其中7,401申明人皆表明敬師禮為贈與。原審判決比對上開申明表申明贈與者與查得學員名冊身分證統一編號相符人數合計2,010人，計算僅占「地檢署查得之4,644人學員名冊」之43.28%，說明稅局認定甲君帳戶上開餘額中贈與占50%，乃有利於甲君之認定乙節，係將兩種不相同調查程序所提之名冊混在一起計算，與論理法則未盡相符。
- (五)稅局認甲君性質與「其他未分類個人服務業」較為相近，乃依內政部提供146個人民團體之資料，除未有預決算之73個團體外，稅局並未就有收支資料之其他73個團體綜合計算淨利率，逕以規模不相當為由，而選取「3人民團體（編號甲、乙、丙）預決算、結算申報核定通知書資料」作為推計支出率之依據，實嫌速斷。況，稅局所提出之3人民團體之預決算資料，其人民團體名稱，均未提示，致甲君主張無從予以檢視，更無法確認稅局所採認之3個人民團體，其人數、規模，是否如稅局所稱「

與XX門性質相符、規模相當」，尚難作為認定事實之基礎及本件裁判之依據，原審判決就甲君上開指摘均未見說明何以不足採信，亦有判決不備理由之違法。

【判決字號】107判,422

【裁判日期】107.07.26

【裁判主文】原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

KPMG觀察

納稅者權利保護法(以下簡稱納保法)於106年12月28日開始施行，而該法第14條已明文規定，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，固得推計課稅，惟仍應斟酌與推計課稅具關聯性之重要事項，依合理客觀程序及適切方法為之。本案稅局及原審判決對於贈與及學費各半之計算，及XX門同業利潤標準之行業別認定，因缺乏合理之推計依據，故遭最高行政法院判決援引納保法之規定發回更審，可見納保法正式施行後，對於納稅者權利之保障確有助益，應有助於扭轉稅務爭訟案件納稅者勝訴率偏低之現況。因此納稅者如遭遇稅務爭訟案件，建議可諮詢專業意見適當的採用納保法之規定，以保障自身權益。 **K**



安侯建業

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

sueshieh@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw



KPMG 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