



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2019年1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。

本期摘錄重要法規增修兩則，分別為修正「納稅者權利保護法施行細則」中基本生活所需費用比較基礎之有關係文及訂定「營利事業認列受控外國企業所得審查要點」。

本期摘錄重要新頒解釋函令三則，分別為獎酬從屬公司員工之費用認列規定；境內居住者分離課稅所得列入憑單免填發作業範圍；及刑法詐欺罪案件被害人取得利得者之綜合所得稅徵免規定。



黃彥賓
會計師

本期財政稅務要聞摘錄金融機構自108年1月1日起應依「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法(CRS辦法)」進行盡職審查及申報等四則；稅務爭議預防與解決案例精選，為「納稅者權利保護法所規範之實質課稅免罰要件」，敬請參閱。

Contents



法規增修&新頒解釋函令

- 02 修正「納稅者權利保護法施行細則」條文
- 04 訂定「營利事業認列受控外國企業所得審查要點」
- 08 獎酬從屬公司員工之費用認列規定
- 09 境內居住者分離課稅所得列入憑單免填發作業範圍
- 10 刑法詐欺罪案件被害人取得利得之綜合所得稅徵免規定

財政稅務要聞

- 12 金融機構自108年1月1日起應依CRS辦法進行盡職審查及申報
- 13 國內收單機構及特約商店給付國外發卡機構之交換手續費應依規定報繳營業稅
- 14 以不同國籍身分取得中華民國來源所得，應合併申報
- 15 禁止處分之土地、房屋時價得核實認定

稅務爭議預防與解決案例精選

- 17 納稅者權利保護法所規範之實質課稅免罰要件

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

修正「納稅者權利保護法施行細則」條文

財政部民國107年12月26日台財稅字第10704668700號

	修正條文	現行條文	說明
第三條	<p>本法第四條第一項所稱維持基本生活所需之費用，不得加以課稅，指納稅者按中央主管機關公告當年度每人基本生活所需之費用乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額及扣除額合計數之金額部分，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除。</p> <p><u>前項扣除額不包括財產交易損失及薪資所得特別扣除額。</u></p> <p>財政部應於每年十二月底前，依本法第四條第二項規定公告當年度每人基本生活所需之費用，其金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。</p>	<p>本法第四條第一項所稱維持基本生活所需之費用，不得加以課稅，指納稅者按中央主管機關公告當年度每人基本生活所需之費用乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額、<u>標準扣除額或列舉扣除額二者擇一之扣除額及薪資所得特別扣除額合計數之金額部分</u>，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除。</p> <p>財政部應於每年十二月底前，依本法第四條第二項規定公告當年度每人基本生活所需之費用，其金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。</p>	<p>一、現行納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需費用，不得加以課稅之計算方式，係將薪資所得特別扣除額納入比較基礎，參據司法院釋字第七四五號解釋文意旨，薪資所得特別扣除額具薪資收入之必要費用性質，爰自基本生活所需費用之比較計算基礎中排除，以落實納稅者權利保護法第四條第一項之立法意旨。</p> <p>二、至薪資所得特別扣除以外之五項特別扣除，財產交易損失係基於盈虧互抵原則，得自財產交易所得中扣除，與基本生活所需費用無涉，不宜納入比較基礎；身心障礙特別扣除、教育學費特別扣除及幼兒學前特別扣除，係考量納稅義務人負擔之相關支出，屬基本生活費用性質；儲蓄投資特別扣除係基於鼓勵儲蓄目的，就金融機構存款利息所得於限額內免稅，該部分免稅所得仍屬可支應基本生活所需費用之所得，既未課稅，於計算不得加以課稅之金額時，宜納入比較計算基礎。</p>

	修正條文	現行條文	說明
第三條			三. 綜上，有關基本生活所需費用總額之比較計算基礎，宜將薪資所得特別扣除及財產交易損失特別扣除以外之特別扣除項目納入，爰修正第一項及增訂第二項，原第二項移列至第三項。
第十一條	本細則自中華民國一百零六年十二月二十八日施行。但 <u>一百零七年十二月二十六日修正發布條文</u> ，自一百零七年一月一日施行。	本細則自中華民國一百零六年十二月二十八日施行。	定明本次修正條文之施行日期。

KPMG補給站

納稅者權利保護法自106年12月28日施行，其中第4條定有納稅者為維持基本生活所需之費用不得加以課稅之規定。本次施行細則之修正，源於原納入比較基礎之薪資所得特別扣除額，參據司法院釋字第745號解釋文意旨，因具薪資收入之必要費用性質，而屬所得計算之範疇，故予以自比較基礎中排除，惟增加納入身心障礙、教育學費、幼兒學前及儲蓄投資4項特別扣除額，即有關基本生活所需費用總額之比較基礎，包含免稅額、標準或列舉擇一之扣除額，及除財產交易損失與薪資所得特別扣除額以外之特別扣除額。以上修正因自107年1月1日施行，故納稅人於108年5月份申報107年度綜合所得稅即應適用新制。又依財政部公告，每人每年基本生活所需費用，自107年度已自106年度之新台幣(下同)166,000元，調高至171,000元。[K](#)

訂定「營利事業認列受控外國企業所得審查要點」

財政部民國107年12月24日台財稅字第10700675990號

營利事業認列受控外國企業所得審查要點

- 一. 為使稽徵機關依所得稅法（以下簡稱本法）第四十三條之三及營利事業認列受控外國企業所得適用辦法（以下簡稱本辦法）規定，審查營利事業認列受控外國企業所得有一致性原則，特訂定本要點。
- 二. 稽徵機關依本辦法第二條規定審查營利事業及其關係人是否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或對該關係企業具有重大影響力，依下列規定辦理：
 - (一) 依營利事業提示之年度財務報告、關係人結構圖及關係人相關資訊，並參考自行蒐集之資料，查明是否構成本辦法第三條規定之關係人。
 - (二) 依營利事業提示之下列資料，認定是否屬在低稅負國家或地區之外國企業：
 1. 境外關係企業設立登記資料。
 2. 境外關係企業設立登記之國家或地區是否為本辦法第四條第三項規定財政部公告之參考名單所列國家或地區，並參考該國家或地區稅制規定。
 - (三) 依營利事業與其關係人持股變動明細表及投資交易資料等，核算營利事業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股份或資本額之比率合計是否達百分之五十。但稽徵機關查得營利事業及其關係人，於當年度決算日前有藉股權移轉或其他安排，不當規避本辦法第二條第三項構成要件者，得以當年度任一
- 一日依同項各款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。
- (四) 營利事業及其關係人對在低稅負國家或地區之外國企業如有下列情事之一，屬對該外國企業具有重大影響力：
 1. 經由其他投資者之協議，具超過半數表決權。
 2. 依法令或協議，具主導該外國企業財務及營運政策之權力。
 3. 具任免控制該外國企業之董事會（或類似治理單位）過半數成員之權力。
 4. 具掌握控制該外國企業之董事會（或類似治理單位）會議過半數表決權之權力。
 5. 其他足資證明認定對該外國企業之人事、財務及營運政策具有主導能力。
- 三. 稽徵機關依本辦法第五條第一項規定審查受控外國企業於所在國家或地區是否有實質營運活動，依下列規定辦理：
 - (一) 受控外國企業於設立登記地僅登載郵政信箱或僱用秘書公司或信託業者委派人員擔任其行政工作，屬無實質營運活動。
 - (二) 查核受控外國企業在設立登記地是否有固定營業場所，得檢視其於設立登記地是否擁有資產、列報租金支出或水電費等。

(三)查核受控外國企業在設立登記地是否僱用員工於當地實際經營業務，得檢視其是否列報薪資支出或其他足資證明有實際營運活動之資料。

(四)依中華民國認可財務會計準則編製並經會計師查核簽證之受控外國企業財務報表或其他足資證明受控外國企業財務報表真實性之文據（以下簡稱受控外國企業財務報表），及收入明細表等資料，經稽徵機關確認者，核算受控外國企業當年度之投資收益、股利收入、利息收入、權利金收入、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是否低於百分之十。核算時依下列規定辦理：

1. 出售資產增益，指出售資產利得，不減除當年度其他出售資產損失。

2. 下列收入不納入分子或分母計算：

(1)受控外國企業之海外分支機構相關收入及出售資產增益不納入分子、分母計算。前開不納入計算之收入及增益金額，以該海外分支機構財務報表等資料為準。

(2)受控外國企業將其在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。前開不納入計算之收入及增益金額，依營利事業之受控外國企業在設立登記地自行研發計畫紀錄、智慧財產權清冊、工廠營運文件與商品製造銷售紀錄、相關收入及增益明細表等資料認定。

(3)經中華民國主管機關許可之銀行業、證券業、期貨業及保險業，其控制之各受控外國企業在設立登記地亦以經營銀行、證券、期貨及保險為本業者，本業收入不納入分子計算。前開不納入計算之收入，應依主管機關許可函及經營相關業務證明文件等資料認定。

四. 稽徵機關依本辦法第五條第一項規定審查受控外國企業當年度盈餘是否在一定基準以下及第五項規定計算受控外國企業當年度盈餘之加減項目，依下列規定辦理：

(一)依受控外國企業財務報表，計算受控外國企業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。

(二)依營利事業與其關係人持股變動明細、各層轉投資事業持股比例明細、轉投資事業財務報表、轉投資事業投資收益或損失計算表、轉投資事業決議盈餘分配之股東同意書或股東會議事錄，計算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之投資收益或投資損失及轉投資事業決議盈餘分配數。

(三)依非低稅負國家或地區稅務機關發給之轉投資事業分配之股利或盈餘已繳納所得稅納稅憑證，計算已繳納之股利或盈餘所得稅。但源自大陸地區轉投資事業繳納之股利或盈餘所得稅，應依本辦法第七條第二項規定扣抵。

(四)依營利事業提示之下列文件，計算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。但轉投資事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定

1. 轉投資事業財務報表。
2. 各層轉投資事業持股比率明細。
3. 轉投資事業股東同意書或股東會議事錄。
4. 轉投資事業之減資彌補虧損、合併、破產或清算證明文件，並經中華民國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明。在大陸地區者，應有大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體之證明。

(五)前款轉投資事業投資損失已實現數，以下列基準日認定：

1. 因轉投資事業減資彌補虧損而發生投資損失，需經主管機關核准者，以主管機關核准後股東會決議減資之基準日為準；無需經主管機關核准者，以股東會決議減資之基準日為準。轉投資事業經法院裁定重整並辦理減資者，以法院裁定之重整計畫所訂減資基準日為準。
2. 因轉投資事業合併而發生投資損失，以合併基準日為準。
3. 因轉投資事業破產而發生投資損失，以法院破產終結裁定日為準。
4. 因轉投資事業清算而發生投資損失，以清算人依法辦理清算完結，結算表冊等經該轉投資事業股東或股東會承認之日為準。

五. 稽徵機關審查營利事業依本辦法第六條第一項規定計算受控外國企業投資收益之減除項目，依下列規定辦理：

(一)法定盈餘公積或限制分配項目

依受控外國企業所在國家或地區之法律規定提列之法定盈餘公積或限制分配之盈餘，應依受控外國企業股東同意書或股東會議事錄及財務報表等文件認定。

(二)以前年度經稽徵機關核定之各期虧損

1. 自符合受控外國企業之當年度起，按受控外國企業財務報表，依本辦法第五條第五項規定計算其各期虧損，依規定格式填報及經該營利事業所在地稽徵機關核定者，始得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。個別受控外國企業之各期虧損僅得扣抵同一受控外國企業盈餘。
2. 受控外國企業辦理減資彌補虧損時，其減資彌補虧損數應依序自其以前年度核定之各期虧損中減除。
3. 受控外國企業當年度盈餘未達新臺幣七百萬元，其以前年度核定之各期虧損仍應自該受控外國企業當年度盈餘中扣除，並以計算後之虧損餘額作為以後年度受控外國企業當年度盈餘之減除金額。

(三)營利事業直接持有受控外國企業股份或資本額之比率，應依營利事業與其關係人持股變動明細表，以實際持有受控外國企業股份或資本額之比率，按持有期間加權平均計算。

六. 營利事業實際獲配各受控外國企業之股利或盈餘，依本辦法第六條第一項規定認列投資收益並計入當年度所得額課稅部分，不計入獲配年度所得額課稅；超過部分，應計入獲配年度所得額課稅，其計算依下列規定辦理：

(一)營利事業得依受控外國企業之股東同意書或股東會議事錄等文件，自行辨認獲配股利或盈餘所屬已認列投資收益之年度。

(二)營利事業實際獲配各受控外國企業股利或盈餘，其已依所得來源地稅法規定繳納之股利或盈餘所得稅，依本辦法第七條第二項規定，得於認列該投資收益年度合併其他中華民國境外所得已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，重新計算可扣抵之稅額，並自認列該投資收益年度所得稅申報期間屆滿之翌日起五年內，申請更正扣抵或退稅。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之應納稅額。

(三)營利事業實際獲配股利或盈餘屬源自大陸地區轉投資事業分配之投資收益，其在大陸地區已繳納之股利或盈餘所得稅及在第三地區已繳納之公司所得稅及股利或盈餘所得稅，依本辦法第七條第二項規定，得於認列投資收益年度合併其他大陸地區來源所得在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅，重新計算可扣抵之稅額，於前款規定期限內，自各該認列投資收益年度應納稅額中扣抵，其有溢繳稅額者，得申請退稅。扣抵之數，不得超過因加計其大陸地區來源所得，而依國內適用稅率計算增加之應納稅額。

(四)營利事業同一年度實際獲配各受控外國企業之股利或盈餘，如同時有以前年度已認列之投資收益及應計入獲配當年度之所得額，其在所得來源地已繳納稅款應按各該年度已認列投資收益、股利或盈餘占該實際獲配之股利或盈餘之比例計算。

(五)計算可扣抵之稅額、核定扣抵或退稅金額，得依營利事業認列投資收益年度之境外稅額扣抵

計算表、受控外國企業之股東同意書或股東會議事錄、受控外國企業財務報表及稅務機關發給之已繳納所得稅納稅憑證等相關文件核算。

七. 營利事業處分受控外國企業股份或資本額，依本辦法第七條第三項規定計算處分損益時，應以處分前、後持股比率變動情形及股權轉讓合約書等文件核算。

八. 營利事業處分受控外國企業股份或資本額，致受控外國企業不適用本法第四十三條之三規定時，其剩餘之已認列受控外國企業投資收益餘額，得於以後年度依第六點規定自實際獲配股利或盈餘中減除，或處分時依前點規定自處分損益中減除。

KPMG補給站

本要點就審查營利事業認列受控外國企業(CFC)所得之規範予以明定，包含持股達50%或具有重大影響力、境外低稅負國家或地區、實質營運活動、CFC當年度應課稅盈餘之計算及是否在一定基準以下、實際獲配盈餘之雙重課稅消除及國外稅額扣抵、處分CFC股份之處分損益核算等事項。

自所得稅法第43條之3有關CFC制度及同法第43條之4有關實際管理處所(PEM)於105年7月27日公布後，相關為執行母法之細節性及技術性之法規範已逐步完成到位，而共同申報及盡職審查準則(CRS)已於108年1月1日施行，並將於109年9月份進行第一次金融帳戶資訊自動交換，顯示政府實施跨國反避稅的決心。納稅人對此國際稅制潮流應及早預為準備，以做好因應及管理。 **K**

獎酬從屬公司員工之費用認列規定

財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令

- 一. 公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等方式，獎酬其從屬公司員工者，該從屬公司依財團法人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日（97）基秘字第017號函、國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」或企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」規定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。
- 二. 前點從屬公司員工嗣後因拋棄獲配之員工酬勞、逾期末領取致請求權因時效而消滅，或認股權未符合獎酬計畫所規定應服務之年數或條件，或既得認股權因過期失效，致沒收所授與之員工獎酬者，從屬公司應將該部分已認列之費用，列為拋棄年度、請求權消滅年度、沒收年度或失效年度之收入。

KPMG補給站

當公司為獎酬員工，而依法以股份為基礎給付從屬公司員工時，過去在稽徵實務上認為控制公司與從屬公司屬不同之法律主體，故基於企業個體會計獨立之原則，發行股份之控制公司不能認列費用。惟在經濟實質上，此乃控制公司對從屬公司之出資，供從屬公司以控制公司之股份為對價取得員工勞務服務之行為，因其服務效益產生在從屬公司，故基於收入與成本費用配合原則，從屬公司依據會計準則於既得期間認列之費用，得於稅務申報上以費用列支，財政部爰為本令釋之發布。**K**

境內居住者分離課稅所得列入憑單 免填發作業範圍

財政部107年12月26日台財稅字第10704662170號令

中華民國境內居住之個人依所得稅法第14條及第14條之1規定不併計綜合所得總額課稅之分離課稅所得，扣繳義務人及信託行為之受託人業依同法第92條及第92條之1規定期限將扣繳憑單申報該管稽徵機關者，自108年1月1日起，得依同法第94條之1第1項規定免填發憑單予納稅義務人。納稅義務人如需該等所得資料，得依同條第2項規定要求填發或向稽徵機關申請查詢。

KPMG補給站

鑑於綜合所得稅結算申報期間提供所得資料查詢及稅額試算等作業實施，納稅義務人對於取得所得憑單之需求已大幅降低，故修正後所得稅法已自103年起採行各式憑單原則上免填發作業。目前得免填發憑單予納稅義務人之範圍，須符合納稅義務人為在我國境內居住之個人、扣繳或免扣繳資料已在規定期限內申報，且經稽徵機關納入結算申報期間提供所得資料查詢。而分離課稅之所得雖免辦理結算申報，但仍為國稅局受理查詢及核發所得資料清單之範圍，財政部爰為本令釋之發布。 **K**

刑法詐欺罪案件被害人取得利得之 綜合所得稅徵免規定

財政部107年12月20日台財稅字第10704683960號令

- 一. 經法院刑事判決確定，被告以詐術使被害人投入資金構成刑法第339條詐欺罪之案件，被告為取信被害人誘使其投資而給予被害人之利得，不高於被害人未取回之投資本金者，尚不發生所得課稅問題。
- 二. 嗣被害人因上開詐欺案獲償賠償金或和解金加計原取得之利得超過未取回之投資本金部分，應計入其獲償年度之所得課徵綜合所得稅。

KPMG補給站

本令釋源於有民眾遭受「老鼠會」或國外所稱之「龐氏騙局」詐欺，損失本金卻被稽徵機關就誘使被害人投資之「利息」課稅之實例。由於個人本金之損失並無法列報，而與營利事業之情形不同，為避免造成個人明明遭受詐欺損失卻須繳稅之不合理現象，遂有本令釋之發布。 **K**

A stack of five folders, each filled with a large volume of papers, is positioned on the left side of a wooden desk. The folders are arranged vertically, with the top folder being black and the others having red or dark covers. The papers are slightly disorganized, showing the edges of many sheets. The background is a plain, light-colored wall.

財政稅務要聞

金融機構自108年1月1日起應依CRS辦法進行盡職審查及申報

107年12月25日財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，為因應國際資訊透明標準之提升及維護租稅公平，財政部於106年11月16日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)，規定申報金融機構應於108年起進行盡職審查，並於109年起每年6月應將規範之申報資料向該管稅捐稽徵機關進行申報。

該局表示，依CRS辦法第5條所規定，存款機構、保險機構、投資實體及特定保險公司等金融機構，除屬同辦法第3條規定得免辦理盡職審查及申報者(例如政府實體、國際組織或中央銀行、合規之退休基金、免申報信用卡發卡機構、免申報集合投資工具、已由受託人申報之信託及其他經財政部公告之低風險規避稅負實體)，餘皆應依該辦法規定自108年1月1日起對金融帳戶執行盡職審查，並於審查後向稅捐稽徵機關申報應申報國居住者之稅務用途金融帳戶資料。

該局指出，配合CRS辦法施行，財政部已於107年11月27日公告金融機構低風險規避稅負實體名單，並已發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法自我證明表範本」及「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法疑義解答」，以供徵納雙方遵循。

網址如下：

【<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=1529&pid=75667>】

該局呼籲，反避稅趨勢已成國際潮流，為與國際接軌，財政部訂定CRS辦法，除提升資訊透明度，有效防杜跨國避稅，同時避免國際組織進行同儕檢視時，將我國列為不合作國家，影響臺商及我國企業競爭力。依CRS辦法規定，金融機構應於108年起進行盡職審查，建議應提早規劃因應之道，儘速檢視相關作業及受影響程度，以降低新制所造成之衝擊。

KPMG補給站

我國金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法(CRS辦法)，已於108年1月1日施行，而執行稅務用途金融帳戶資訊之自動交換則有賴「主管機關協定(CAA)」之洽簽。目前財政部已將與我國訂有租稅協定(議)之重要經貿往來國家列為優先洽簽CAA之對象，另據財政部國際財政司於107年12月3日公告之新聞稿，我國業與日本就CAA程序達成共識。 **K**





國內收單機構及特約商店給付國外發卡機構之交換手續費應依規定報繳營業稅

107年12月12日 財政部高雄國稅局

財政部高雄國稅局表示，信用卡發卡機構取得之「交換手續費」係特約商店為完成持卡人刷卡交易行為，而向發卡機構購買勞務所負擔之費用，由收單機構向特約商店收取，再依約定比率將該款項於清算時轉付予發卡機構。

該局說明，信用卡持卡人持國外發卡機構核發之信用卡至我國刷卡消費時，國內特約商店需負擔國外發卡機構之交換手續費，並藉由清算機制透過國內收單機構轉付與國外發卡機構，因此，國外信用卡發卡機構收取國內收單機構轉付國內特約商店支付之交換手續費，屬銷售勞務與國內營業人之報酬。

該局進一步說明，國內收單機構向特約商店收取轉付國外發卡機構之交換手續費，如於其與特約商店之合約或相關收款憑證內載明者，該交換手續費得按代收代付方式辦理，由國內特約商店依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第36條規定報繳營業稅；未符前開規定情事者，國內收單機構應就其向特約商店收取全部費用及其支付國外發卡機構之交換手續費，分別依營業稅法第35條及第36條規定報繳營業稅。

該局提醒，國內收單機構及特約商店給付國外發卡機構之交換手續費應依相關規定報繳，如發現有疏忽未依規定辦理致發生短漏稅捐之情事，於108年1月15日前依規定自動報繳營業稅者，免依營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條規定處罰，請國內收單機構及特約商店多加注意，以免事後經查獲而補稅受罰。

KPMG補給站

財政部於107年10月3日以台財稅字第10704603930號令核釋以，國內信用卡發卡機構取得國外收單機構轉付國外特約商店支付之交換手續費，得檢附規定之證明文件申報適用零稅率。由於此一核釋內容涉及稅法之解釋，並不代表過去之課稅處分錯誤，故對於尚未核課確定之案件或據以申請之案件可予適用。

此外，國外信用卡發卡機構收取國內收單機構轉付國內特約商店支付之交換手續費，屬銷售勞務予我國營業人之報酬，若符合該部101年10月15日台財稅字第10100186270號令之規定，其交換手續費得按代收代付辦理者，由國內特約商店依營業稅法第36條規定報繳營業稅；未符上開規定者，國內收單機構應就其向特約商店收取全部費用及其支付國外發卡機構之交換手續費，分別依同法第35條及第36條規定報繳營業稅。由於此一核釋內容係重申營業稅課徵原理，故對於尚在核課期間內之營業稅申報案件，應有補報補繳稅款之需。而稽徵機關對此法令遵循之輔導期間至108年1月15日止，逾此期間經查獲者，將有營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條規定之處罰，應予留意。 **K**

以不同國籍身分取得中華民國來源所得，應合併申報

107年12月14日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，具有雙重國籍之中華民國境內居住之國人，倘以不同國籍身分在中華民國境內提供勞務，而取得中華民國來源所得者，應將該2種身分取得之報酬合併計算，依規定辦理綜合所得稅結算申報。

該局轄內A君具有雙重國籍，105年分別以本國籍身分受聘於國內甲公司總經理一職，另以外國籍B君身分任國外乙公司在臺分公司顧問一職，甲公司及國外乙公司在臺分公司分別以A君提供之身分證統一編號及B君之居留證號辦理扣免繳憑單申報。經查核後發現，A君與B君係同一人，惟其105年度綜合所得稅結算申報，僅申報以A君身分取得甲公司之勞務報酬，未合併申報其以B君身分取得國外乙公司在臺分公司之勞務報酬，遂將A君取自國外乙公司在臺分公司之勞務報酬合併計算，並予以補稅處罰。

該局提醒，取得雙重國籍之國人，不論係以本國籍身分或外僑身分取得之中華民國來源所得，均應依法合併辦理綜合所得稅結算申報；倘利用二種身分分開申報，經稽徵機關查獲後，將依法補稅處罰。

KPMG補給站

符合我國稅務居民之定義者，年度中縱以不同國籍身分在台工作，其取得之我國來源所得應合併報繳綜合所得稅；取得之海外所得則應報繳所得基本稅額。

按我國稅務居民係以住所並經常居住或居留合計天數為判斷依據，倘個人於一課稅年度於我國設有戶籍且居住合計滿31天，或雖居住未滿31天但其「生活及經濟重心」在我國境內；或未設有戶籍而於我境內居留合計滿183天，構成所得稅法之稅務居民。**K**



禁止處分之土地、房屋時價得核實認定

107年12月20日 財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，納稅義務人若有欠繳逾繳納期間之應納稅捐，則其名下財產將遭禁止處分登記，其中土地按公告土地現值加2成、房屋按稅捐稽徵機關核計之房屋現值加2成估價；惟納稅義務人可以主動提示足供認定該土地、房屋時價之資料及證明文件，經稅捐稽徵機關查明屬實者，得予核實認定。

該局說明，所謂「土地、房屋時價資料及證明文件」，依據財政部103年11月7日台財稅字第10304589140號令釋規定，係指下列各款情形之一：

- (一) 報章雜誌所載市場價格。
- (二) 各直轄市、縣(市)同業間帳載房地之加權平均售價。
- (三) 不動產估價師之估價資料。
- (四) 銀行貸款評定之房屋及土地款價格。
- (五) 大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。
- (六) 法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格。
- (七) 其他公允客觀之不動產時價資料。
- (八) 時價資料同時有數種者，得以其平均數為時價。

該局舉例說明如下：A君欠繳應納稅捐720萬元，其名下財產計有未設定抵押權之土地及房屋各1筆，公告土地現值及房屋評定現值分別為500萬元及250萬元，持分均為全部，依1.2倍估算價值後，國稅局就相當於欠稅720萬元金額，函請管轄地政機關分別就上開土地持分全部（禁止處分估價：500萬元×1.2=600萬元）及房屋持分40%〔(720萬元-600萬元)÷(250萬元×1.2)〕範圍內辦理禁止處分登記。嗣A君主動提示不動產估價師之估價資料供審核，土地、房屋分別估價為800萬元及360萬元，經國稅局查明屬實，核實認定其不動產價值，函請管轄地政機關將土地禁止處分登記之限制範圍變更為90%（720萬÷800萬元），並塗銷房屋之禁止處分登記，以符合稅捐保全比例原則，兼顧公益及私益。

禁止財產處分估算價值

未主動提示時價資料

土地按公告土地現值加2成、房屋按稅捐稽徵機關核計之房屋現值加2成估價。如上例所示：

- 一. 欠稅720萬元。
- 二. 估算價值：

土地：500萬元 × 1.2倍 = 600萬元
房屋：250萬元 × 1.2倍 = 300萬元

- 三. 禁止財產處分持分：

土地100% (600萬元)
房屋 40% [(720萬元 - 600萬元) ÷ 300萬元]

主動提示時價資料經查屬實

經稅捐稽徵機關查證屬實者，得依納稅義務人提示之時價資料核實認定。如上例所示：

- 一. 欠稅720萬元。
- 二. 估算價值：

土地依時價認定：800萬元
房屋依時價認定：360萬元

- 三. 禁止財產處分持分：

土地 90% (720萬 ÷ 800萬元)
房屋免禁止財產處分

KPMG補給站

稅捐稽徵法第24條訂有得對欠繳應納稅捐者之財產通知有關機關不得為移轉或設定他項權利，以保全租稅債權。另為符合稅捐保全之比例原則，禁止處分之財產範圍以相當於應繳稅捐數額為限。因此倘納稅人能提示不動產相關時價資料並經查證屬實，稽徵機關應就此財產價值超過原核認財產價值相當之財產禁止處分範圍辦理塗銷。 **K**



稅務爭議預防與 解決案例精選

納稅者權利保護法所規範之實質課稅免罰要件

爭點：

納稅者權利保護法第7條第3項及第8項有關實質課稅免罰之規定，應以納稅者於申報或調查時，對重要事項無隱匿、無為虛偽不實陳述或無提供不正確資料為前提。

事實摘要：

某乙於民國101年8月9日立約銷售其於100年10月18日以買賣為原因所取得之系爭房地，因其名下僅此一戶房地且供自用住宅使用，故形式上符合行為時特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）第5條免稅之規定；惟經稅局查獲此交易之經濟實質係某甲利用某乙名義銷售持有期間在1年以內之不動產，卻未依法申報繳納特銷稅，遂按銷售價格新臺幣（下同）1,300萬元適用稅率15%，對某甲核定補徵稅額195萬元，並按所漏稅額處2.5倍罰鍰計487萬5千元。某甲不服，申請復查，未獲變更，提起訴願復經駁回，遂依法提起本件行政訴訟。

裁判要旨：

(一)系爭房地形式上雖係由某乙購買，惟簽約款30萬元及自備款210萬元，係由某甲所支付，其餘價款960萬元雖由某乙向土地銀行貸款，然保證人為某甲之姊，且某甲嗣後並以某乙代理人身分訂約出售系爭房地與簽收買受人所支付價金，銷售得款於清償貸款及繳納稅費後之餘額，逾8成係由某甲取得。再參以系爭房地出售之期間，某甲名下另有1戶房屋及坐落基地，某乙名下則無其他不動產等情，故系爭房地於101年8月間，如係由某甲銷售他人，即應依行為時特銷稅條例規定，申報繳納按銷售價格15%計算之特銷稅；惟如以某乙名義出售，則符合合同條例第5條第1款規定，而無庸課稅，是某甲顯有藉由某乙名義出賣系爭房地，規避由其本人銷售時，原應負擔稅捐之意圖。則稅局補徵系爭房地之特銷稅額195萬元，於法自無不合。

(二)按納稅者權利保護法第7條第3項及第8項雖規定稽徵機關對於實質課稅案件，僅得補稅並加徵滯納金及利息而不得處罰，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。查某甲利用名下無不動產之某乙買入系爭房地後，未及1年即售出，係以法律上之形式或法律行為，製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使系爭房地之銷售不具備行為時特銷稅條例課稅之構成要件，且其既未主動申報繳納特銷稅，於稅局調查時亦否認其本人方為系爭房地銷售所得經濟上利益之實質歸屬者，乃藉由隱匿攸關特銷稅課稅要件之重要事項，規避應納之租稅，致生漏稅之結果，稅局予以裁罰，揆諸納稅者權利保護法第7條第8項但書規定，並無不合。某甲主張台北國稅局至多僅得依納稅者權利保護法第7條第3項規定，對其加徵15%滯納金，不得另課予逃漏稅捐之處罰云云，洵無足取。

(三)惟酌以行政罰法第18條第2項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如對違章個案除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所獲利益過於懸殊，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其所獲利益，即不宜依裁罰倍數參考表關於特銷稅條例第22條第2項之規定，一律依補徵的特銷稅額2.5倍裁罰，否則於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。且依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡。

(四)故依前述，某甲買入系爭房地價額為1,200萬元，銷售價格為1,300萬元，其買入及賣出之價差為100萬元，如扣除其出售系爭房地時應負擔之稅捐及相關規費，所獲利益應少於100萬元，而稅局對某甲銷售系爭房地，核定補徵特銷稅195萬元，已超出某甲銷售系爭房地所獲利益，稅局再按上開所漏稅額，裁處2.5倍罰鍰487萬5千元，揆諸前開說明，其責罰顯不相當，違反比例原則與平等原則。故稅局於裁處時未審酌甲因違反行政法上義務所得之利益，以避免造成個案過苛之處罰，逕依法律規定採之劃一處罰方式，按其就甲銷售系爭房地所核定特銷稅額之2.5倍裁處重罰，容有裁量怠惰、濫用之違法。

KPMG觀察

納稅者權利保護法第7條第3項及第8項雖規定稽徵機關對於實質課稅案件，僅得補稅並加徵滯納金及利息而不得處罰，但其前提要件為納稅者於申報或調查時，不得對重要事項隱匿、為虛偽不實陳述或提供不正確資料。而本案某甲於稅局調查時否認其本人為系爭房地銷售所得經濟上利益之實質歸屬者，乃藉由隱匿攸關特銷稅課稅要件之重要事項，規避應納之租稅，故遭法院認定稅局仍得予以處罰。然因某甲銷售系爭房地所獲利益明顯小於稅局核定補徵之特銷稅及罰鍰，稅局之裁處顯有過當，違反比例原則與平等原則，故判決罰鍰之處分應予撤銷。是納稅者爾後若遇有遭稽徵機關以實質課稅原則裁處罰鍰之案件，應優先衡量是否符合納稅者權利保護法第7條有關實質課稅免罰之規定；如不符合，可再衡量其租稅上所獲之利益與裁處之罰鍰相較，是否合乎比例原則，進而主張可受責難程度較低以減輕處罰，俾維護自身權益。**K**

【判決字號】北107年度訴字第176號

【裁判日期】107.12.13

【裁判主文】訴願決定及原處分關於罰鍰部分均撤銷。
原告其餘之訴駁回。



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.

© 2019 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