



cutting through complexity

安侯建業

稅務爭議探討與解決

2014年11月號



KPMG 稅務爭議探討與解決專刊

KPMG 台灣所稅務投資部 編

序言

近年來因政府承受著提高財政收入的壓力，導致稅務機關更多查稅、調整案件產生，並增加課徵罰鍰和加計利息的可能性，衍生諸多稅務爭議，例如依據不確定法律概念（如：實質課稅原則、常規交易原則）、個案判斷……等等進行課稅，然而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，KPMG 的稅務團隊透過下列方式協助企業或個人做好控管降低稅務爭議產生：

交易籌劃與納稅申報

- 在交易前，從「稅局的觀點」來評估企業或個人的交易，並在過程中提供援助，以取得稅局技術層面的解釋令、意見及豁免。
- 預測稅務機關未來可能的詢問，有計畫性的準備文件及檔案。
- 對客戶就稅務資訊揭露提供諮詢服務。
- 協助自願性的資訊揭露、事先確認法規遵循及其他稅務機關的計畫遵循。

保護

稅務調查和質詢

- 協助客戶談判稅務調查，回應稅務機關質詢。
- 回覆稅務機關要求的資料或文件。
- 與稅務機關討論稽查項目並就解決的方式達成共識。
- 和資深的稅務官員溝通，確保遵循行政政策和程序。

管理

稅務爭議及糾紛

- 選擇最優方案來解決棘手的爭議事項，例如：協助企業採用一些變通的方式來處理爭議問題，與稅務機關達成共識，必要的時候考慮採取相應的法律程序。
- 協助與稅務機構達成和解，並備妥相關文件。
- 協助以有效的非對抗性方式解決稅務糾紛。
- 利用所有可用的程序和流程，有效率及有效地解決糾紛。

解決

© 2014 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.

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 endeavor 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 on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



KPMG 稅務爭議探討與解決專刊

KPMG 台灣所稅務投資部 編

序言(續)

本期專刊開始，KPMG的稅務團隊除繼續原提供之重要法令更新、稅務案例精選外，並進行評析，分析可能衍生之稅務爭議為何？如何透過事前的交易規劃控管稅務風險？如何因應稅務機關繁多的質疑及詢問？如何與稅局有效溝通化繁為簡的解決相關稅務爭議等等，以協助企業減輕稅務爭議產生前被稅務機關挑戰或查核的可能性，或是解決最後變成稅務爭議的問題。

本期專刊除解析稅務法令更新「財政部廢止以營利事業名義捐贈校友會不得認定費用或損失函釋」，及財政部新聞稿「隨銷貨附贈禮券，稅務規定與IFRSs新制不同，稅務申報時應維持『銷售時認列』，不得遞延」應注意之事項外，並就下列議題進行分析如何在交易前進行稅務控管，以減輕和及時解決企業可能面臨的稅務爭議問題：

1. 建設公司與地主合建分屋，互易房地時銷售額之認定？
2. 稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型？
3. 營利事業之工程損益計算採完工比例法時，合約總價變更之權責發生年度應如何認定？

© 2014 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.

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 endeavor 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 on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

重要稅務法令更新

- 06 財政部廢止以營利事業名義捐贈校友會不得認定費用或損失函釋

稅務案例精選

- 08 隨銷貨附贈禮券，稅務規定與IFRSs新制不同，稅務申報時應維持「銷售時認列」，不得遞延
- 10 建設公司與地主合建分屋，互易房地時銷售額之認定
- 12 稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型
- 17 行政法院判決：營利事業之工程損益計算採完工比例法時，工程總價變更之權責發生年度應如何認定？



© 2014 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.

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 endeavor 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 on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



重要稅務法令更新



財政部廢止以營利事業名義捐贈校友會不得認定費用或損失函釋

財政部1031003台財稅字第10300618100號令

主旨:廢止本部75年9月12日台財稅第7562563號函，並自即日生效。

評析

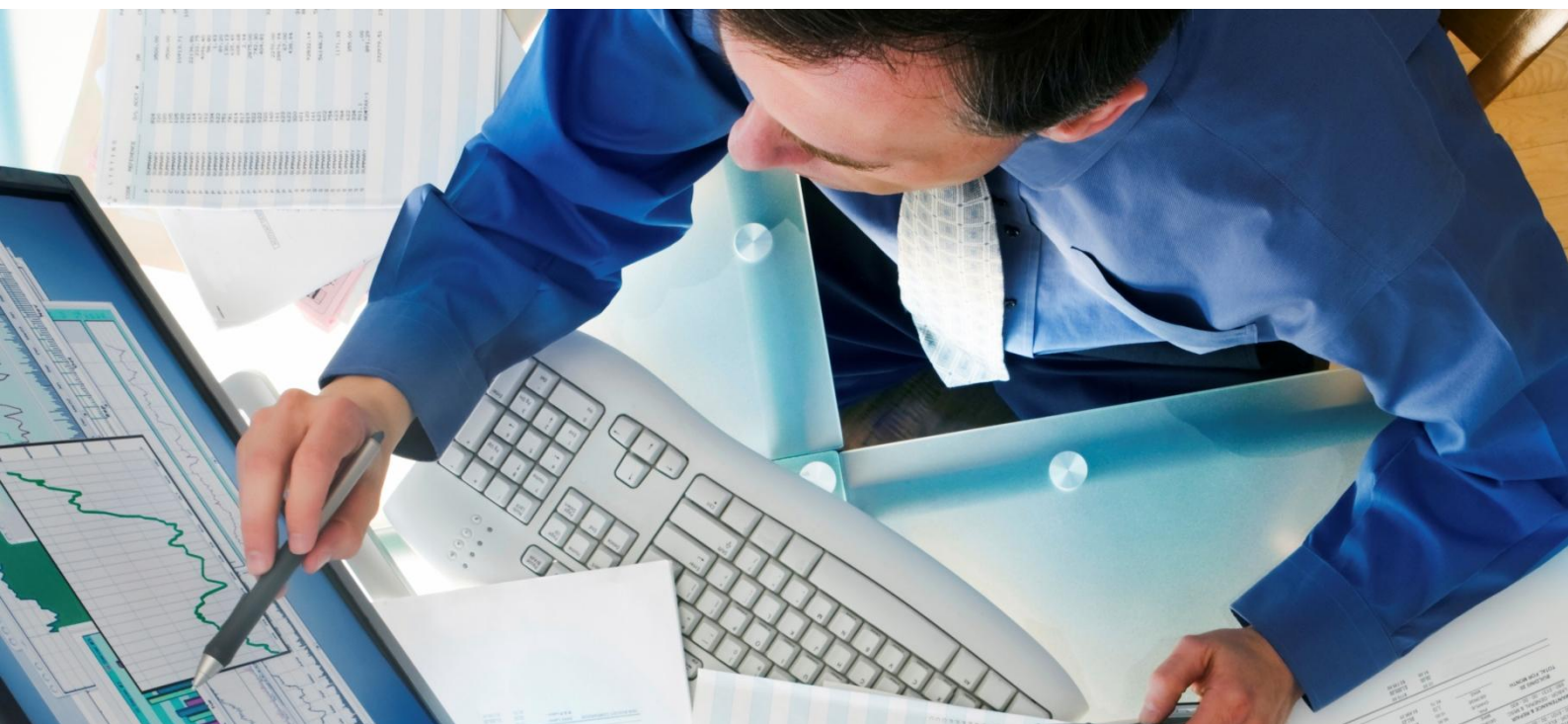
財政部75年9月12日台財稅第7562563號函釋：「校友會經政府核准登記成立有案，可認屬合於所得稅法第11條第4項之團體。校友個人名義捐贈者，得憑校友會出具之收據，依所得稅法第17條之規定，作為個人綜合所得總額之列舉扣除額，其以營利事業名義捐贈者，不得以該事業之費用或損失認定。」

財政部廢止該函後，即日起營利事業對經政府核准登記成立之校友會捐贈（含廢止前已捐贈校友會之未確定案件），自得依所得稅法第36條第2款之規定，以不超過所得額百分之十為限，認列為當年度費用或損失，惟建議大額捐贈，除應取具捐贈收據外，宜留下捐款資金流程資料，以便日後稽徵機關查核有無捐贈事實。**K**

以往實務對該函有兩種不同見解，一種係稽徵機關普遍認為營利事業對校友會捐贈不得認列為費用或損失；另一見解認為該函之「其」字，係指校友個人而言，校友個人以營利事業名義捐贈，因該營利事業非實際捐贈人，應屬虛列費用，致不得以該事業之費用或損失認定。

The image shows two men in dark suits and ties walking on a balcony. They are positioned in the lower right quadrant of the frame. The balcony has a glass railing. Behind them is a large wall of windows that looks out onto a bright, clear sky and a distant landscape. A large, light-colored cylindrical structure is visible on the left side of the image. A blue graphic element, consisting of a large triangle pointing towards the bottom right, is overlaid on the left side of the image. The text '稅務案例精選' is written in white on this blue background.

稅務案例精選



隨銷貨附贈禮券，稅務規定與IFRSs新制不同，稅務申報時應維持「銷售時認列」，不得遞延

財政部1031020新聞稿

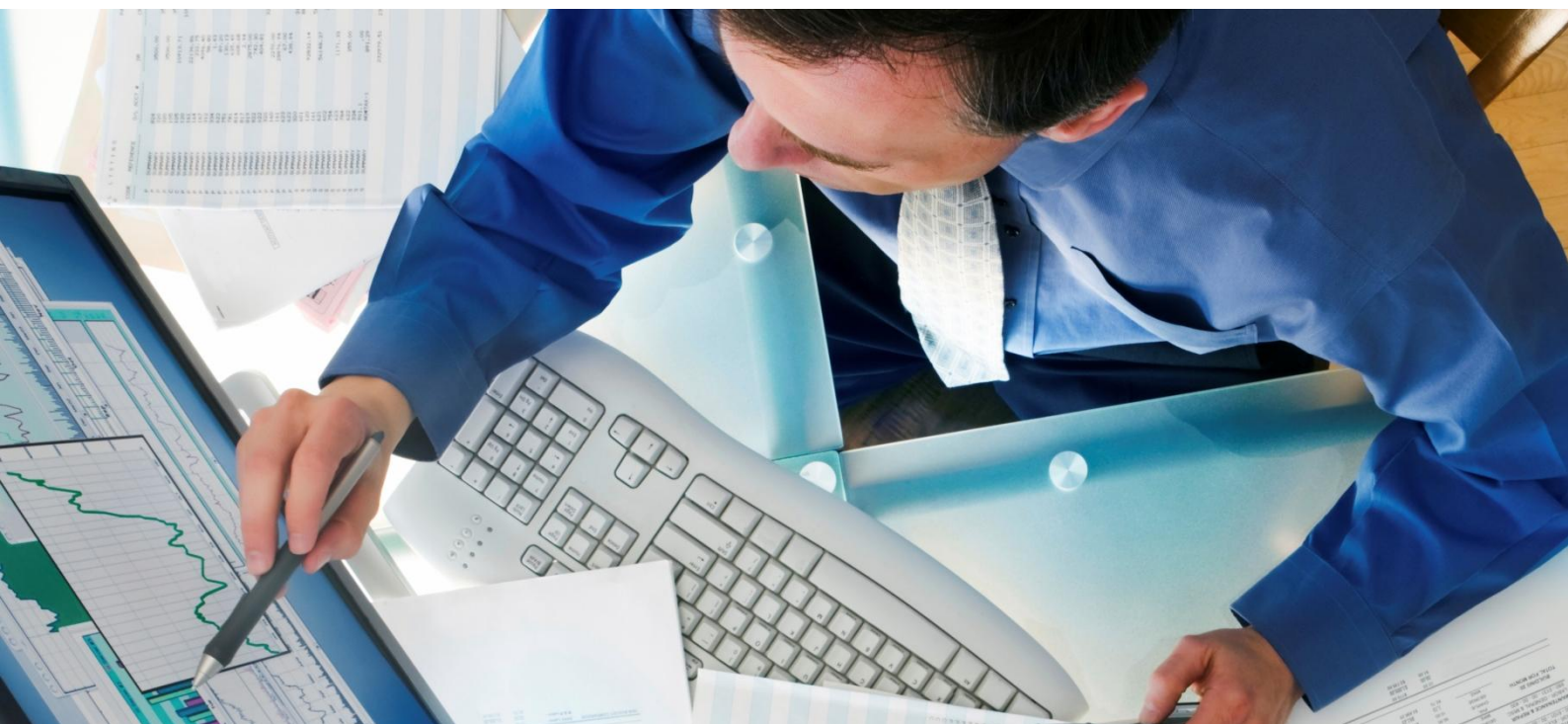
財政部高雄國稅局表示，營利事業銷售貨物或勞務，如有隨銷售附贈禮券、獎勵積點或保固服務等情形者，依財政部103年4月9日新增訂營利事業所得稅查核準則第15條之3規定，該附贈部分相對應之收入，應於銷售時認列，不得遞延。

該局說明，依國際財務報導準則(IFRSs)規定營利事業銷售貨物或勞務附贈獎勵積點，供客戶未來兌換商品者，銷貨收入須估計屬獎勵積點部分相對應之收入，轉列為遞延收入，俟客戶兌換時再予認列。

惟稅務申報認定銷售貨物與勞務及獎勵積點是為一筆交易，其附贈獎勵積點部分之收入，於銷售時即已實現，故稅務上應於銷售時即認列收入；因

財務與稅務認列時點不一致，如誤採「遞延認列收入」方式申報營利事業所得稅時，將被認定為短漏報收入，應予補稅，如超過2萬元者並處最高一倍罰鍰。

該局進一步表示，未來客戶以獎勵積點兌換商品時，依財政部89年1月12日台財稅第0890450302號函釋，屬營利事業給予客戶銷貨折讓性質，應列為兌換商品當年度之銷貨折讓處理。K



隨銷貨附贈禮券，稅務規定與IFRSs新制不同，稅務申報時應維持「銷售時認列」，不得遞延(續)

財政部1031020新聞稿

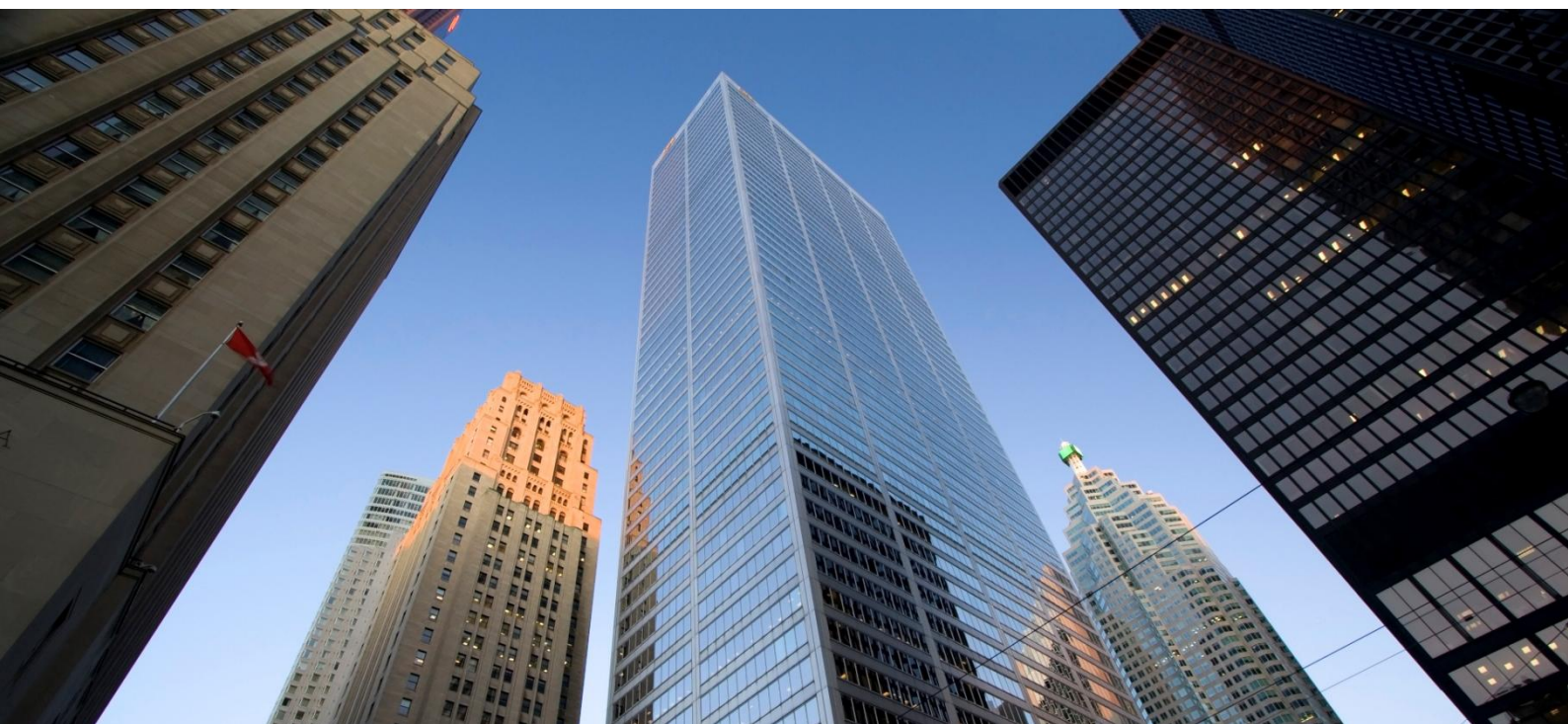
評析

「財稅差異之所在，補稅之所在」，表示有財稅差異之處就是稅局查核重點，稅務達人不能不知的一句名言。

營利事業銷售貨物或勞務附贈獎勵積點，供客戶未來兌換商品，IFRSs規定銷貨收入須估計屬獎勵積點部分相對應之收入，轉列遞延收入，俟客戶兌換時認列。而稅法認定銷售貨物與勞務及獎勵積點為一筆交易，其附贈獎勵積點部分之收入，於銷售時即已實現，不得遞延。因此財務會計採IFRSs之營利事業，應維持此類遞延收入帳載數之正確性，並於結算申報時正確帳外調整申數，以免因申報錯誤而遭受補稅處罰或多繳冤枉錢。

另消費累積之積點係與購買貨物或勞務有關，核屬營利事業給予客戶銷貨折讓之性質，尚不發生客戶之所得問題。

惟若積點屬推薦新客戶取得對價之性質，則與本篇新聞稿所稱之隨銷貨附贈禮券、獎勵積點不同，應歸屬客戶之其他所得，營利事業應依規定申報扣(免)繳憑單，併予敘明。 **K**



建設公司與地主合建分屋，互易房地時銷售額之認定

財政部1031006新聞稿

高雄國稅局表示：建設公司來電詢問若與地主合建分屋，互易房地時銷售額應如何認定且於何時開立統一發票。

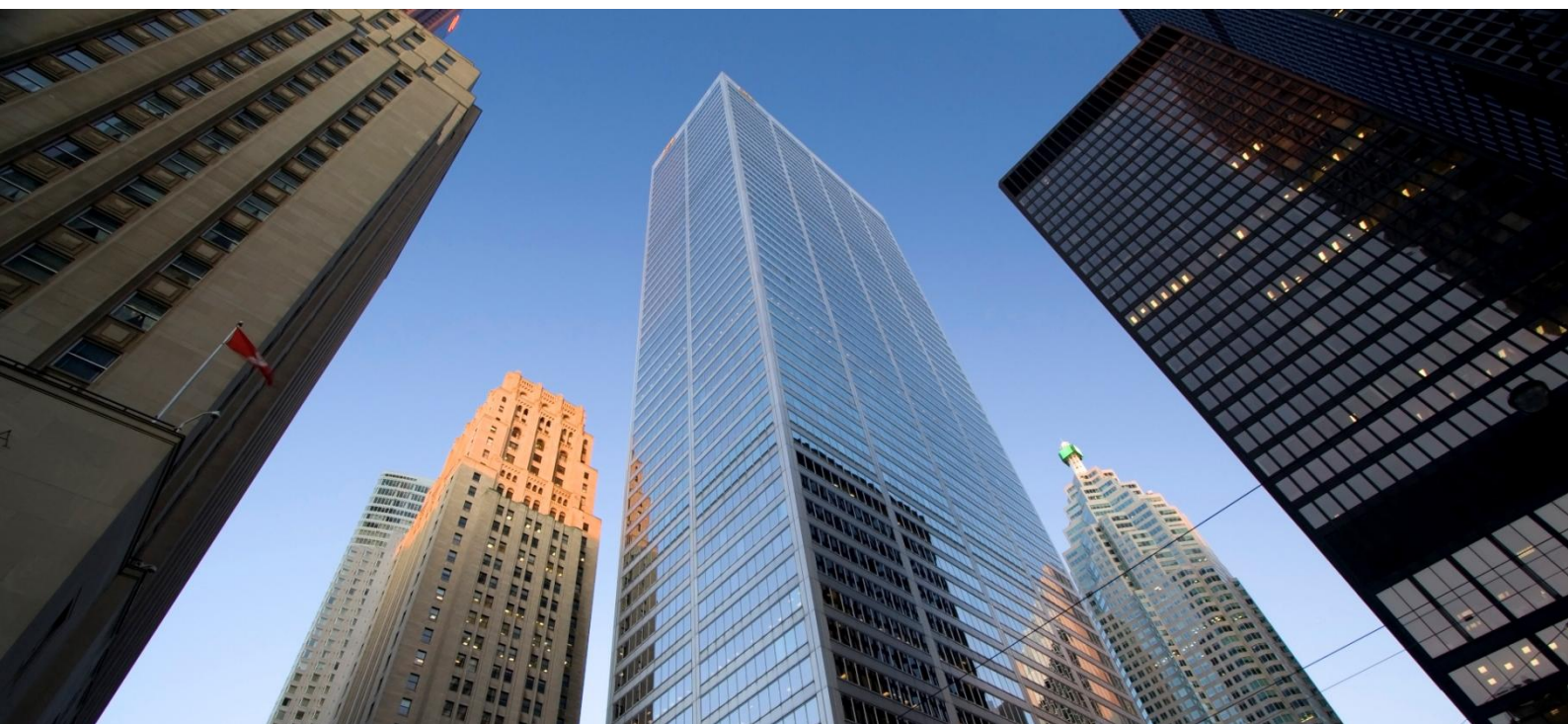
該局說明：建設公司出資與地主合建分屋，雙方互易房屋及土地時，其銷售額依加值型及非加值型營業稅法施行細則第18條及第25條規定，按該土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第12條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。

該局進一步說明，地主如為個人者，土地價款部分可開立收據，房屋價款部分，建設公司應按銷項稅額與銷售額合計開立統一發票。

評析

近年來，由於房地產價格上揚、交易活絡，帶動建商投資興建意願，其中部分投資案，係採合建分屋形態，合建分屋依規定應以換出房屋之建造成本作為換入土地之成本，惟房地互易之營業稅則應以該房屋及土地之時價，從高認定銷售額，因此合建分屋互易之房屋及土地之銷售額應屬相等，亦即不含營業稅之房屋價格應等於土地之價格（土地免營業稅）。又財政部75年函釋稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價格與土地公告現值，兩者從高認定，故稽徵實務銷售額係以下列4項中擇一明確且最高者認定：

- 1.時價-換出房屋之時價或換入土地之時價
- 2.換出房屋分攤之建造成本



建設公司與地主合建分屋，互易房地時銷售額之認定(續)

財政部1031006新聞稿

- 3.換入土地之公告現值
- 4.換出房屋之評定價格

因不動產坐落的差異性及房地共同銷售，房屋、土地同時期個別市場銷售價格查核不易，而房屋評定價格與土地公告現值偏低，以往稽徵實務常以換出房屋分攤之建造成本作為房地互易開立發票金額的底線。惟近來配合打房政策，稽徵機關經常對於房屋銷售額是否偏低進行專案查核，並依據財政部96年釋令，參酌下列資料認定「房屋時價」：

- 1.報章雜誌所載市場價格
- 2.各縣市同業間帳載房屋同一月份之加權平均售價
- 3.不動產估價師(聯合)事務所之估價資料
- 4.銀行貸款評定之房屋款價格
- 5.臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之時價
- 6.大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。
- 7.出售房屋帳載未折減餘額估算之售價
- 8.法院拍賣或國有財產局等出售公有房屋之價格
- 9.依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算獲得之房屋售價
- 10.時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價

因此，建議建設公司與地主合建分屋時，亦或於出售房屋時，針對「房屋時價」之認定，應備妥上述相關資料，以利稅局針對「房屋時價」作查核時，能夠提出相關證明文據，減少發生稅務爭議。**K**



稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型

財政部1031008新聞稿
進銷互抵而未開立及未取得發票

南區國稅局表示，營業人以貨物或勞務與他營業人交換貨物或勞務者，換出部分係屬銷貨，換入部分則屬進貨，雙方均應於換出時，開立統一發票，並向對方取得進項憑證，不得將之進銷互抵，而免除開立及取具憑證的義務，否則將遭稅捐稽徵機關以漏進漏銷為由，補稅處罰。

該局轄區內甲公司承包營造廠轉包的道路工程，約定以所刨除的瀝青混凝土廢料折抵工程款，折抵的銷售額合計四百餘萬元，未依規定按工程總價開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，同時未依規定取得進項憑證。

經國稅局查獲，除追繳營業稅外，同時處1倍漏稅罰及進貨金額5%的行為罰。甲公司不服，主張所謂逃漏稅應有實質減少租稅繳納，其依工程合約書所載工程總價折減刨除料剩餘價值後之餘額開立統一發票，與國稅局

主張應按工程總價開立銷貨發票並取具刨除料進貨發票，二者所應繳納之營業稅並無差異，其為求效率而為折抵，並無逃漏稅動機等理由，提起行政救濟，但遭行政法院判決敗訴。

行政法院判決理由指出，甲公司與營造廠約定，以其所刨除的瀝青混凝土廢料折抵工程款，並自行帳載借記：原料進料及貸記：工程收入，顯見其確有銷貨（工程收入）及進貨（刨除料）事實，自應就系爭工程收入開立統一發票報繳營業稅，並就進料（刨除料）取具進項憑證以扣抵銷項稅額；該公司既未於進貨時取得進項憑證，自不得主張以該等進項稅額扣抵其因折抵刨除料而短漏報工程收入的銷項稅額。

國稅局呼籲，營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，應於換出時，開立統一發票並按時報繳營業稅，同時向對方取得進項憑證，否則一旦經查獲，不僅補稅，還要處以漏稅罰及行為罰。K



稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型(續1)

財政部1031016新聞稿

借牌投標違反政府採購法之刑事罰，與未辦營業登記逃漏稅之行政罰，並無「一事不二罰」之適用

依行政罰法第26條「一行為不二罰」原則，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但違反者如屬於不同行為，就沒有「一行為不二罰」原則之適用。

南區國稅局舉例說明，A君係僅具丙級營造廠資格之某營造公司實際負責人，其得悉某醫院之廣場工程招標案後，因受限於該工程須具備甲級營造廠資格者，方符合投標資格，乃向無投標意願但具甲級營造廠資格之B公司負責人C君，借用B公司名義與證件參與投標，並得標承攬該工程，案經檢察官偵結起訴後，法院以A君與C君分別犯有政府採購法第87條第5項前、後段之妨害投標罪，各判處有期徒刑確定。

嗣經該局調查結果，認定A君未依規定申請營業登記，由B公司代替其開

立承攬該工程之銷項統一發票並取得有關之進項憑證，涉有逃漏營業稅及未依法取得進項憑證之違章情事，經核定追繳營業稅940餘萬元，並裁處1倍漏稅罰940餘萬元及未依法取得憑證行為罰100萬元。

A君不服，提起行政救濟主張，其違反政府採購法已遭科處刑罰確定，依行政罰法第26條規定，一事不二罰、刑法優先原則，不應再就違反營業稅法裁處罰鍰；案經最高行政法院審理認為，A君未依規定申請營業登記，銷售貨物（勞務）未依規定開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，即構成違反營業稅法之規定，並不以A君違反政府採購法為前提要件，且A君違反政府採購法及營業稅法，兩者分屬不同行為，尚無一事不二罰之適用，乃判決A君敗訴並告確定。K



稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型(續2)

稅法上一行為不二罰常見爭議評析

一、行政罰法針對「一行為不二罰」之規範

行政罰法第24條--從一重處罰原則

一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。

前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。

一行為違反社會秩序維護法及其他行政法上義務規定而應受處罰，如已裁處拘留者，不再受罰鍰之處罰。

行政罰法第26條第1項--刑事優先原則

一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。

二、目前實務上「一行為不二罰」之常見類型其相關見解

雖然行政罰法對於一行為不二罰原則已有較為明確的規範，但在實務運作上，仍有諸多疑義，尤其在稅法上如何認定為一行為以及何種情形始稱為二罰，均有待釐清，以下將說明目前實務上常見類型其相關見解：

觸犯法律非屬同一行為態樣=>無一行為不二罰及刑事罰優先原則之適用

1.借牌投標違反政府採購法之刑事罰，與未辦營業登記逃漏稅之行政罰，並無「一事不二罰」之適用。(案例來源：本月財政部1031016新聞稿)

2.甲君向A加油站購入非法漁業用油並予以轉售，經○○地方法院刑事判決認定故買贓物判處徒刑在案，而國稅局係就甲君未依規定申請營業登記銷售貨物，違反行政法之行為予以處罰，二者分屬不同之行為態樣，無行政罰法第26條第1項一行為不二罰規定之適用。(案例來源：財政部1021003新聞稿)



稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型(續2-1)

稅法上一行為不二罰常見爭議評析

觸犯法律非屬同一行為態樣=>無一行為不二罰及從一重處罰原則之適用

1. 營業人於進貨及銷貨時，應分別「取得進貨發票」及「開立銷售發票及申報銷售額」，因兩者並非同一行為，且無同時構成漏稅行為，如違反各自規定，自應分別處罰。(案例來源：財政部1011211新聞稿、類本月財政部1031008新聞稿)
2. 營業人並無系爭發票內容之進貨，卻取具系爭發票作為進項憑證，虛報營業成本，致逃漏營利事業所得稅，而遭依所得稅法第110條第1項規定處以本件之罰鍰，尚與上訴人因未依規定取得憑證而遭依加值型及非加值型營業稅法處以罰鍰之違章要件事實有別，自不生一行為二罰情事。(案例來源：最高行政法院,103,判,351)

3. 營利事業所得稅與未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅分屬不同之稅目與稅率；辦理結算申報暨漏稅處罰所適用之法條亦有不同。綜合營利事業所得稅及未分配盈餘加徵稅額、漏稅處罰法條文義、立法意旨、所生影響暨社會通念等情形，可知違反誠實申報營利事業所得稅作為義務致有漏報或短報情事；與違反誠實申報未分配盈餘加徵稅額作為義務致漏報或短報未分配盈餘者，分屬違反所得稅法不同規定義務之行為（數行為），如有故意或過失情事，應分別依所得稅法第110條第1項、第110條之1第1項處罰之，無重複處罰之問題。(案例來源：最高行政法院,103,判,81)

觸犯法律屬同一行為態樣=>有一行為不二罰及從一重處罰原則之適用

1. 營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事



稅務機關或法院如何認定「一行為不二罰」及其常見爭議類型(續2-2)

稅法上一行為不二罰常見爭議評析

實者，應依營業稅法第19條第1項第1款、第51條第5款及稅捐稽徵法第44條規定補稅及擇一從重處罰。(案例來源：財政部981207台財稅字第09804577370號令)

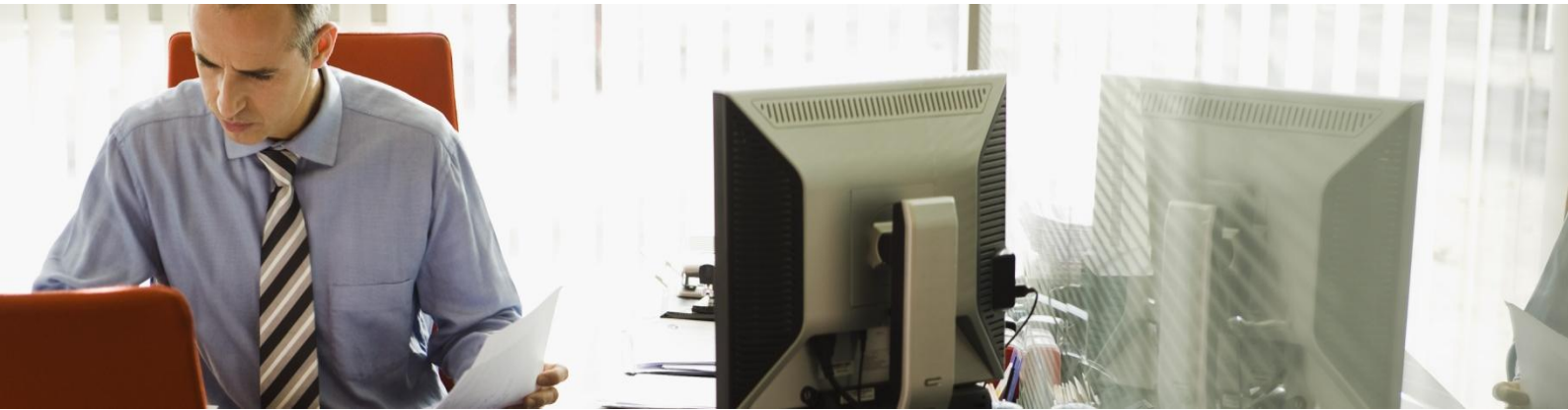
2. 營業人未依營業人開立銷售憑證時限表規定開立統一發票，營業人違反作為義務，同時造成短漏報營業稅及未依規定給予他人憑證情事，應按稅捐稽徵法第44條及營業稅法第51條規定，採擇一從重處罰方式。
3. 營業人開立統一發票時，將應稅銷售額開立為免稅銷售額或零稅率銷售額，同時觸犯加值型及非加值型營業稅法第48條第1項及第51條規定者，應依行政罰法第24條第1項規定，擇一從重處罰。(案例來源：財政部990510台財稅字第09900076690號令)

不同違章主體，無一行為不二罰規定之適用

倘同一行為同時構成稅捐稽徵法第41條及營業稅法第51條規定之處罰要件者，因稅捐稽徵法第47條第1款係採取「轉嫁罰」之體例，明定受處罰之主體為公司負責人，而營業稅法第51條則規定受處罰之主體為公司，二者處罰主體既有不同，自無行政罰法及第26條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之「一行為不二罰」原則之適用，仍應依各該規定分別處罰之。(案例來源：財政部960411台財稅字第09600142790號函)

三、結論

綜上述類型分析，雖然行政罰法已於94年針對「一行為不二罰」做出相關規範，然至目前仍有許多針對「一行為不二罰」進行稅務行政訴訟案件，因此，建議若公司之交易行為涉及多種稅務法規遵循時，委請專業稅務顧問評估相關稅務遵循與風險，並於稽徵機關調查過程中提供協助，以避免產生稅務爭議或爭訟。K



行政法院判決：營利事業之工程損益計算採完工比例法時，工程總價變更之權責發生年度應如何認定？

字號	最高行政法院判決103年度判字第536號 台中高等行政法院判決103年度訴字第157號										
原告	XX營造有限公司（下稱「原告」或「被上訴人」）										
年度	民國97年營利事業所得稅事件										
判決	原判決廢棄；原告在第一審之訴駁回。										
事實	<p>原告係經營未分類其他土木工程業務，民國97年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入總額新臺幣（下同）286,798,069元，原告列報未完工程中「國道○號○○段第601標—南霧峰段及中橫系統匝道下構結構工程（下稱工程1）」及「國道○號○○段第601標—上構FCC柱頭版施作工程（下稱工程2）」等2項工程（下合稱系爭2項工程），其於98年度結算驗收後之合約總價計算認列上開工程收入分別為負5,372,361元（變更後合約總價30,529,893元；完工比例100%—以前年度已認列之收入35,902,254元）及負5,671,636元（變更後合約總價11,579,178元；完工比例100%—以前年度已認列之收入17,250,814元），減列原因為2項工程之合約價款係「實做數量計價」結算，而系爭2項工程於96年4月20日前業已因部分施工項目未施做而未列入計價。</p> <div data-bbox="304 1630 1485 1966" style="text-align: center;"> <p>時序表</p> <table border="1"> <tr> <td>96年底</td> <td>97年底</td> <td>98年 2月10日</td> <td>98年 4月20日</td> <td>98年 5月31日</td> </tr> <tr> <td>工程成本 全數投入</td> <td>未再投入 工程成本</td> <td>委建人 驗收日期</td> <td>估驗完成 修正合約金額</td> <td>97年營所稅 結算申報截止日</td> </tr> </table> </div>	96年底	97年底	98年 2月10日	98年 4月20日	98年 5月31日	工程成本 全數投入	未再投入 工程成本	委建人 驗收日期	估驗完成 修正合約金額	97年營所稅 結算申報截止日
96年底	97年底	98年 2月10日	98年 4月20日	98年 5月31日							
工程成本 全數投入	未再投入 工程成本	委建人 驗收日期	估驗完成 修正合約金額	97年營所稅 結算申報截止日							

行政法院判決：營利事業之工程損益計算採完工比例法時，工程總價變更之權責發生年度應如何認定?(續1)

事實	<p>然被告認系爭2項工程皆於98年2月驗收，並於98年4月估驗完成及追減修正合約金額，且97年度並無投入工程成本，爰依行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第24條規定，將系爭2項工程減列收入5,372,361元及5,671,636元，合計11,043,997元予以加回，核定營業收入總額為297,842,066元。原告不服，提起復查未獲變更，提起訴願遞經駁回，提起行政訴訟，經原審法院以103年度訴字第157號判決（下稱原審判決）將復查決定及訴願決定均撤銷。被告不服，遂提起本件上訴。</p>
本案爭點	<p>原告97年度營利事業所得稅結算申報，以系爭2項工程，採完工比例法，認列工程損益而調整工程收入，減列收入11,043,997元，被告以系爭2項工程發生變動為98年度，應於發生變動之當期，即98年度認列調整工程收入，而非調整於97年度，將原告上開工程減列收入，予以加回並重新核定營業收入總額，是否適法？</p>
判決理由	<p>1. 臺中高等行政法院：</p> <p>關於完工比例法--採工程成本比例法計算，就估計之工程總成本如有變動時，其各期總成本應如何認定一節，並無規定，故就此工程損益之會計事項，自應依我國財務會計準則公報第8、11號之規定，長期工程合約價款或估計工程總成本如有變動，應作為會計估計變動處理。估計係基於最新可得且可靠之資訊加以判斷，若估計變動影響當期及以後數期，應於當期及以後各期處理，不調整以前各期損益。</p> <p>原告97年度營利事業所得稅結算申報，以系爭2項工程於97年度並無投入工程成本，依行為時查核準則第24條規定，採完工比例法，將系爭2項工程認列工程損益而調整工程收入，減列收入合計11,043,997元，因系爭工程1於96年間完工比例已達100%，工程2於96年間完工比例已達96.37%（實質上工程成本已完全投入），是原告於96年底及97年底應依該2年度所取得之工程估驗總表記載之估驗款，依會計估計變動規定計算系爭2項工程各該2年度工程利益，如有估計發生虧損時，應立即認列全部損失，原告僅於97年度而未及於96年度依會計估計變動處理認列工程損失，雖未盡正確，惟被告以系爭2項工程發生變動為98年度，應予該年度認列調整工程收入－11,043,997元，予以加回，核定營業收入總額為297,842,066元自有違權責發生制、查核準則及財務會計準則公報等規定。</p>



行政法院判決：營利事業之工程損益計算採完工比例法時，工程總價變更之權責發生年度應如何認定?(續2)

<p style="text-align: center;">判決理由</p>	<p>2. 最高行政法院：</p> <p>財務會計準則公報第11號長期工程合約之會計處理準則第18段規定，工程合約價款或估計工程總成本如有變動時，應作為會計估計變動處理；而財務會計準則公報第8號會計變動及前期損益調整之處理準則第13段規定，會計估計變動應於當期及以後各期處理不調整以前各期損益。</p> <p>被上訴人所提系爭2項工程歷次工程估驗總表所載，系爭2項工程於98年4月10日第一次修訂合約價款，變更合約總價分別為30,529,893元及11,579,178元，依上開規定，工程合約價款之變動應作為會計估計變動，並於當期及以後各期處理，故應於發生變動之當期（即系爭2項工程於98年4月10日第一次修訂合約價）認列，調整工程收入，而非於97年度調整。</p>
<p style="text-align: center;">剖析</p>	<p>營建業銷售標的生產過程較長，異於一般買賣、製造等行業，其損益計算方法有全部完工法、成本回收法及完工比例法；而營業事業承包工程之工期在一年以上者，除工程損益確無法估計者外應採完工比例法，此為查核準則所明訂，其以完工比例在工程期間即認列損益為其特點。</p> <p>工程合約大致上可分為四大類型：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.總價合約：工程完工後，如無變更設計時，不論原估數量與實做數量有無增減，均按總價結算。如必須發生變更設計時，僅估算變更部分之價款。其他不變更部分仍以原定價款計算之。 2.單價合約：工程完工後，按實際施做數量結算。 3.綜合合約：採用總價合約及單價合約之優點而訂立。合約內詳細規定何項目以總價方式結算，何項項目以單價方式結算。惟同一建築物內，仍宜採用一種方式。 4.成本加價費用合約：按照實支成本加計一定之管理費用為合約總價。

行政法院判決：營利事業之工程損益計算採完工比例法時，工程總價變更之權責發生年度應如何認定?(續3)

剖析

承前所述，本案爭議點在於：系爭2項工程，實質上原告於96年度即已完全投入工程成本，且有部分施工項目未施做而未列入計價，然委建人驗收日期為98年2月10日，98年4月10日始估驗完成與追減修正合約金額，則工程合約價款變動後，追減收入之權責年度為何？

本案最高行政法院與高等行政法院均認同長期工程「工程合約價款或估計工程總成本如有變動，應作為會計估計變動處理；而……會計估計變動應於當期及以後各期處理，不調整以前各期損益。」然，何謂「變動當期」？

在實務申報上，工程總收入係根據工程合約書所載之工程總價(不含營業稅)列報，若有追加減工程、依物價指數或其他原因調整工程總價之情形，除依營利事業提示之追加、減工程合約書等相關證明文據，據以查核調整者外，一般都俟完工年度再一併依驗收資料核實認定其工程總收入，即「完工年度」等於「變動當期」。

何謂「完工年度」？按查核準則第24條規定：實際完工日期之認定，應以承造工程實際完成交由委建人受領之日期為準，如上揭日期無法查考時，其屬承造建築物工程，應以主管機關核發使用執照日期為準，其屬承造非建築物之工程者，應以委建人驗收日期為準。本案各期工程估驗總表之內容依判決書所述觀之，似未兼具追減工程協議書之功能，僅係作為估驗各期應撥付工程款(估驗款)之用，而原告與委建人驗收日期與合約修改日皆在98年，故最高行政法院上述判決之觀點，本案原告變動後之工程損益應於98年認列。惟倘原告於確定部分工程項目已不施做時，即於96或97年度與委建人簽訂追減工程合約書或其他協議文件，其變動之權責發生年度，自應有不同之認定。

綜上，營建業之會計處理往往較其他行業複雜許多，除須考量財務會計準則及稅法特別規定外，常涉及各種估計及其變動之列報，因此，建議若公司收入來源是工程收入者，應自交易開始，即諮詢專業稅務顧問，備齊相關文件，甚至是請其協助建立一套成本與收入可相互配合之會計處理制度及表報，避免成本、費用或收入之認列，遭受稅局質疑。

安侯建業聯合會計師事務所

+886 (2) 8101 6666

沈明展 副總經理 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶 經理 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

曾淑惠 副理 (分機15100)

bettyzeng@kpmg.com.tw

kpmg.com.tw

© 2014 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.

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 endeavor 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 on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

Contact Us

Head of Tax

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Corporate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Global Transfer Pricing Services

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +882 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com.tw

Indirect Taxation Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Tax Agent Services for Foreign Institutional Investor (FINIs)

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

Family (Individual) Estate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wye@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

International Executive Services

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Investment and Registration Services

Rose Yang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: ryang@kpmg.com.tw

Vivian Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: vivianho@kpmg.com.tw

Accounting, Tax and Payroll Outsourcing Services

Eric Wu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: ewu2@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

www.kpmg.com.tw

© 2014 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.

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.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.