



安侯建業

稅務新知 選讀

2017年3月號



本期重點掃描

為讓讀者可以輕鬆掌握第一手稅務資訊新知，以利及時因應稅政或稅制之快速變革，做出正確決策，因此KPMG推出「稅務新知選讀」月刊。藉由KPMG的導讀及觀察資訊補給，相信讀者可以精準迅速掌握因應環境變化所需之各項稅務訊息，期使企業在經營上能建立前瞻的思維及宏觀的視野。

本期法規增修部分摘錄1則，為財政部修正「固定資產耐用年數表」。

本期新頒解釋函令摘錄2則，分別為財政部核釋「無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人得免開發票之期限」及「刪除或修正資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率規定營業稅相關釋示函令」。

本期財政稅務要聞摘錄3則，分別為「行政院院會通過稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1修正草案」、「財政部對於司法院釋字第745號解釋薪資所得未許實額減除費用與憲法平等權保障之意旨不符之說明」及「營利事業漏報『同一年度』之營利事業所得及未分配盈餘，無『一行為不二罰』原則之適用」。本期裁判新知選讀為「公司建案之銷售依民法相關規定(第799條第4項)所為之當事人間契約約定，是否有規避營業稅之行為」，敬請參閱。



陳志愷
執業會計師



法規增修&新頒解釋函令

- 02 財政部令：修正「固定資產耐用年數表」
- 04 財政部核釋「無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人得免開發票之期限」
- 05 財政部令：刪除或修正資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率規定營業稅相關釋示函令

財政稅務要聞摘錄

- 10 行政院院會通過稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1修正草案
- 11 財政部對於司法院釋字第745號解釋薪資所得未許實額減除費用與憲法平等權保障之意旨不符之說明
- 12 營利事業漏報「同一年度」之營利事業所得及未分配盈餘，無「一行為不二罰」原則之適用

裁判新知


- 14 公司建案之銷售依民法相關規定(第799條第4項)所為之當事人間契約約定，是否有規避營業稅之行為？

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。

A man in a grey suit and white shirt is walking from left to right, carrying a black briefcase. He is looking forward with a slight smile. The background is a bright, sunlit outdoor area with a light-colored paved surface. The lighting is warm and creates long, soft shadows.

法規増修 & 新頒解釋函令

財政部令：修正「固定資產耐用年數表」

財政部106年2月3日台財稅字第10604512060號令，修正「固定資產耐用年數表」，該表分為房屋建築及設備、交通及運輸設備、機械及設備3大類，修正重點擇要說明如下：

一. 增訂1項

配合物聯網之雲端設備，於第3大類「機械及設備」增訂第19項「感測與網路通訊暨資訊處理設備」；原第19項「其他機械及設備」移列至第20項。

二. 增訂細目7項

號碼	新增細目		年數
31802	植物工廠設施及農業設備		6年
31901	雲端資料中心相關設備	雲端資料運算設備	3年
31902		雲端資料儲存設備	3年
31093		其他資料處理設備	4年
31904	網路傳輸設備		3年
31905	各式應用感測器		3年
32010	自動化倉儲設備及包裝設備		2年

三. 修正原有細目10項

(一) 縮短耐用年數計2細目

號碼	修正縮短年數項目	原表年數	新表年數
10103	公共浴室用房屋、受鹽酸、硫酸、硝酸、氯及其他有腐蝕性液體或氣體之直接全面影響及冷凍倉庫用之廠房、貯藏鹽及其他潮解性固體直接全面受蒸汽影響之廠房： 5.金屬建造(無披覆處理)	8	5
31403	工業用機器人	4	2

(二) 修正細目內容計8細目

號碼	新表	原表	年數
10101	辦公用.....房屋 1. 鋼筋(骨)混凝土建造、預鑄混凝土建造、 鋼結構	辦公用.....房屋 1. 鋼筋(骨)混凝土建造、預鑄混凝土建造	50
10102	變電所用.....廠房、 農作產銷設施(農業資材室、農機具室)	變電所用.....場房	35

號碼	新表	原表	年數
10103	公共浴室用房屋、受鹽酸.....影響之廠房 1. 鋼筋（骨）混凝土建造、預鑄混凝土建造、 鋼結構	受鹽酸.....影響之廠房。 1. 鋼筋（骨）混凝土建造、預鑄混凝土建造	25
10202	昇降機設備、 機械停車設備	昇降機設備	15
20307	機車、 電動機車 及其他	機器腳踏車 及其他	3
31507	火力、核能..... 太陽能 等發電設備及其他	火力、核能.....等發電設備及其他	15

四. 放寬固定資產耐用年數之變更無須申請稽徵機關核准。

五. 定明固定資產之各項重大組成部分，可依其性質選定適用細目資產之耐用年數提列折舊。

六. 增訂新表實施日期及固定資產剩餘年數之換算計算公式

營利事業之固定資產於105年1月1日以後取得或建造者，適用新表規定；104年12月31日以前取得或建造之固定資產，原表之耐用年數尚未屆滿，而新表耐用年數較短者，可依下列換算公式，換算修正後之未使用年數。

(一)採平均法計提折舊者：

1. $\frac{\text{依原表計算尚未使用年數}}{\text{原表規定耐用年數}} \times \text{新表規定耐用年數} = \text{修正後之未使用年數(換算後應提耐用年數)}$
2. $\frac{\text{修正年度末折舊餘額(減除殘值後)}}{\text{修正後之未使用年數}} = \text{每年應提折舊額}$

(二)採定率遞減法計提折舊者：

1. $\frac{\text{依原表計算尚未使用年數}}{\text{原表規定耐用年數}} \times \text{新表規定耐用年數} = \text{修正後之未使用年數(換算後應提耐用年數)}$
2. 本年度末折舊餘額×換算後應提耐用年數之折舊率=本年度應提折舊額

$$\text{換算後應提耐用年數之折舊率} = 1 - \sqrt[n1]{\frac{\text{殘值}}{\text{未折舊餘額(=總成本-累計折舊)}}} \quad (n1=\text{換算後應提耐用年數})$$

註：營利事業固定資產之折舊方法採用定率遞減法者，如耐用年數變動時，其折舊率應依上開2.公式重新計算。但換算後應提耐用年數與換算前之未使用年數相同時，可繼續使用原折舊率。

KPMG補給站

「固定資產耐用年數表」前次修正發布為86年，本次修訂除編碼由4碼改為5碼外，為符合目前產業需求，增訂「感測與網路通訊暨資訊處理設備」一項；為簡化程序，同時考量折舊方法變動已不需申請稽徵機關核准，乃放寬固定資產耐用年數變動，無須向稽徵機關申請核備，惟仍不能短於固定資產耐用年數表所定耐用年數；

另為配合國際會計準則規定，明定固定資產之各項重大組成部分，應單獨提列折舊。

而企業對於104年12月31日以前取得或建造而尚未使用屆滿之固定資產，應檢視新表耐用年數是否有較短之情事，以依規定公式換算修正後未使用之年數，並據以計提折舊。 **K**

財政部核釋「無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人得免開發票之期限」

106年2月24日台財稅字第10604506690號

外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人，依加值型及非加值型營業稅法第28條之1規定應申請稅籍登記者，自106年5月1日至107年12月31日，得依統一發票使用辦法第4條第35款規定免開統一發票，由營業人自動報繳稅款。

KPMG補給站

105年12月28日總統公布修正「加值型及非加值型營業稅法」第2條之1，外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人為營業稅之納稅義務人，其施行日期經行政院於106年1月25日公告自同年5月1日施行。雖上開營業稅納稅義務人非屬小規模營業人，其銷售額原應開立統一發票，惟考量新稅制推行之宣導期，財政部爰依「統一發票使用辦法」第4條第35款關於「其他經財政部核定免用或免開統一發票者」之規定，核定該等營業人得免開統一發票之適用期間。

此外，以上應辦稅籍登記之營業稅起徵點規範，依據財政部於106年2月10日預告之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人應申請稅籍登記之年銷售額基準」草案，為年銷售額逾新臺幣48萬元者，而「稅籍登記規則」亦於2月23日預告，本所將持續留意掌握未來發展。 **K**

財政部令：刪除或修正資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率規定營業稅相關釋示函令

106年2月15日台財稅字第10604517330號令

- 一、配合104年12月9日修正公布金融機構合併法第11條，刪除資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率規定營業稅相關釋示函令修正對照表
- 二、廢止本部賦稅署94年7月19日台稅二發字第09404089600號函及本部95年2月22日台財稅字第09504504830號函。

配合104年12月9日修正公布金融機構合併法第11條，刪除資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率規定營業稅相關釋示函令修正對照表

修正規定	現行規定	說明
<p>財政部92年3月17日台財稅字第0920451126號令、103年8月5日台財稅字第10304597050號令</p> <p>一、資產管理公司處理金融機構不良債權，其營業稅稅基及適用範圍如下：</p> <p>（一）收購後轉售者，以轉售差價計算。（二）自行催收者，以收回金額與買價之差額計算。（三）收購不良債權後尚未處理前，其催收利息等孳生收入，以該孳生收入金額計算。（四）承受債務人之擔保品者，其衍生之押、租金收入。所稱不良債權，指符合目的事業主管機關規定應列報逾期放款之各項放款及其他授信款項，並包括准免列報之協議分期償還案件及已轉銷呆帳之待追索債權。二、以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，應按下列規定開立統一發票，依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第4章第1節一般稅額計算規定課徵營業稅：（一）轉售發生差價或自行催收收回金額大於原始買價時，就其差額開立二聯式統一發票。（二）收購</p>	<p>一、金融機構合併法第15條第1項及第4項規定，以收購金融機構不良債權為目的之資產管理公司，處理金融機構之不良債權，適用銀行業之營業稅稅率。所稱不良債權，係指符合本部規定應列報逾期放款之各項放款及其他授信款項，並包括准免列報之協議分期償還案件及已轉銷呆帳之待追索債權；所稱銀行業之營業稅稅率，係指銀行業經營銀行本業之銷售額適用之營業稅稅率。資產管理公司自金融機構買受之不良債權適用銀行業之營業稅稅率，其課稅稅基及適用範圍，如屬轉售者，係以轉售差價計算；如屬自行催收者，係以收回金額與買價之差額計算；至買入不良債權後尚未處理前其催收利息等孳生收入，依「處理金融機構之不良債權」之立法目的，可併計入銀行業營業稅稅率之適用。二、以一般公司型態設立之資產管理公司（以下簡稱一般資產管理公司）</p>	<p>一、配合104年12月9日修正公布金融機構合併法刪除有關資產管理公司處理金融機構不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，一般公司型態之資產管理公司處理金融機構不良債權應回歸按加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第4章第1節一般稅額計算規定（即加值型）課徵營業稅。爰修正相關文字，刪除適用銀行業營業稅稅率等文字。二、以信託公司方式成立之資產管理公司，依信託業法第2條規定，應向目的事業主管機關申請許可後始得設立登記，應比照營業稅法第11條第1項有關信託投資業相關規定課徵營業稅。三、資產管理公司處理金融機構之不良債權，承受債務人之擔保品，其衍生之押、租金收入，為營業稅稅基，爰彙整納入，以維完整。四、以一般型態設立之資產管理公司處理金融機構不良債權，回歸按加值型方式課徵營業稅，應按其差額開立二聯式統一發票；至收購不良債權後尚未處理前，其催收利息等孳生收入，應就該孳生收入金額，依統一發票</p>

修正規定	現行規定	說明
<p>不良債權後尚未處理前催收之利息等孳生收入，及承受債務人擔保品衍生之押、租金收入，應就其收入金額，依統一發票使用辦法第7條第1項第1款或第2款規定開立統一發票。三、依信託業法規定，以信託公司方式設立之資產管理公司，係屬信託業，應比照營業稅法第11條第1項有關信託投資業規定課徵營業稅。</p>	<p>處理金融機構之不良債權，應分別於收取利息、轉售差價或於自行催收收回金額大於原始買價時，就其銷售額開立特種統一發票，依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第4章第2節特種稅額計算規定計徵營業稅。三、一般資產管理公司除處理金融機構不良債權之銷售額，得依金融機構合併法第15條第4項及營業稅法第11條第1項第2款規定適用銀行業經營銀行本業之營業稅稅率，並按營業稅法第4章第2節規定計徵營業稅外；至經營其他業務部分，仍應按營業稅法第4章第1節規定計徵營業稅。四、營業稅法第8條第1項第22款規定，依第4章第2節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產，免徵營業稅。一般資產管理公司如專營金融機構不良債權收買業務，係屬依營業稅法第4章第2節規定計算稅額之營業人，銷售其因上開業務而承受債務人所有之固定資產，可依上開營業稅法規定免徵營業稅；至一般資產管理公司因兼營其他業務而成為兼依營業稅法第4章第1節及第2節規定計算稅額之營業人，則無前揭免稅條款規定之適用，銷售其自債務人承受之固定資產時，應依法開立統一發票報繳營業稅。五、另依信託業法規定，以信託公司方式設立之資產管理公司，係屬信託業，應比照信託投資業經營非專屬本業或非專屬本業以外銷售額之規定，分別適用營業稅法第11條第1項第1款或第3款規定之稅率，並按營業稅法第4章第2節特種稅額計算規定計徵營業稅。</p>	<p>使用辦法第7條第1項第1款及第2款規定，視債務人身分開立三聯式或二聯式統一發票。</p>
<p>財政部92年9月17日台財稅字第0920454039號令</p> <p>以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，得就各筆不良債權轉售差價或自行催收收回金額大於原始買價之差額，按月彙總於當月月底開立以原持有該不良債權之金融機構為抬頭之二聯式統一發票，並於備註欄註</p>	<p>以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，得就各筆不良債權轉售差價或自行催收收回金額大於原始買價之差額，按月彙總於當月月底開立以原持有該不良債權之金融機構為抬頭之特種統一發票，並開立填列轉售</p>	<p>依據修正後金融機構合併法規定，資產管理公司不適用開立特種統一發票，其處理金融機構不良債權收取差價所開立之二聯式統一發票，收執聯由開立人自行留存備查；至持有不良債權期間，向債務人收取利息收入之統一發票開立部分，納入本部92年3月17日台財稅字第0920451126號令、103年8月5日台財稅</p>

修正規定	現行規定	說明
明「彙開」字樣，同時開立填列轉售或收回日期、債務人名稱（或代號）及轉售或收回差額之明細表，黏貼於所開立之統一發票存根聯背面，收執聯由開立人自行留存備查。	或收回日期、債務人名稱（或代號）及轉售或收回差額之明細表，黏貼於所開立之統一發票存根聯背面，收執聯由開立人自行留存備查，免交付該金融機構。至其持有不良債權期間，向債務人收取之利息收入，仍應依規定開立特種統一發票並交付債務人。	字第10304597050號令併同規範。
財政部賦稅署94年7月19日台稅二發字第09404089600號函 (廢止)	檢送行政院金融監督管理委員會94年7月12日金管銀(三)字第0943000234號令影本乙份。 附件：行政院金融監督管理委員會94/07/12金管銀(三)字第0943000234號令 關於資產管理公司處理其向其他資產管理公司購買之金融機構不良債權，得依金融機構合併法第15條第4項規定，適用銀行業之營業稅稅率，惟並無該條第1項第1款規定之適用。	修正後金融機構合併法刪除資產管理公司處理金融機構不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，爰予廢止。
財政部94年10月12日台財稅字第09404553100號令 一、以一般公司型態設立之資產管理公司收購金融機構以整批「相同種類之無擔保消費性金融不良債權」為一組合之不良債權，其取得及各回收債權之年度均委託會計師辦理所得稅查核簽證申報者，得於整批不良債權轉售價格或自行催收收回金額大於該批不良債權之原始買價時，就其差額部分，依本部92年9月17日台財稅字第0920454039號令及106年2月3日台財稅字第10504681050號令規定按月彙總開立二聯式統一發票報繳營業稅。二、所稱無擔保消費性金融不良債權之種類，指小額消費者信用貸款、信用卡循環信用、現金卡循環信用、汽車貸款擔保品拍賣後不足額、房屋貸款擔保品拍賣後不足額及無擔保之房屋修繕貸款。	一、資產管理公司收購金融機構以整批「相同種類之無擔保消費性金融不良債權」為一組合之不良債權，其取得及各回收債權之年度均委託會計師辦理所得稅查核簽證申報者，得於整批不良債權轉售價格或自行催收收回金額大於該批不良債權之原始買價時，就其差額部分，依本部92年9月17日台財稅字第0920454039號令規定按月彙總開立統一發票並報繳營業稅。 二、所稱無擔保消費性金融不良債權之種類，係指小額消費者信用貸款、信用卡循環信用、現金卡循環信用、汽車貸款擔保品拍賣後不足額、房屋貸款擔保品拍賣後不足額及無擔保之房屋修繕貸款。	配合92年9月17日台財稅字第0920454039號令修正，爰將本次修正令釋日期及文號納入，以資周延。

修正規定	現行規定	說明
財政部 95 年 2 月 22 日台財稅字第 09504504830 號函。(廢止)	資產管理公司因處理金融機構之不良債權，而承受債務之擔保品，其衍生之押、租金收入，准按加值型及非加值型營業稅法第 4 章第 2 節規定計算稅額，並按 5% 稅率課徵營業稅。	修正後金融機構合併法刪除資產管理公司處理金融機構不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，爰予廢止。
財政部 99 年 11 月 3 日台財稅字第 09900361980 號令 一、以一般公司型態設立之資產管理公司就已取得執行名義之金融機構不良債權，向法院聲請強制執行，並聲明參與分配強制執行所得金額者，應就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，按 5% 稅率課徵營業稅。二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按 5% 稅率課徵營業稅。三、嗣資產管理公司銷售前開抵押物時，應以實際交易價格認定其銷售額，並依加值型及非加值型營業稅法相關規定徵免營業稅。	一、資產管理公司就已取得執行名義之金融機構不良債權，向法院聲請強制執行，並聲明參與分配強制執行所得金額者，應就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。三、嗣資產管理公司銷售前開抵押物時，應以實際交易價格認定其銷售額，並依加值型及非加值型營業稅法相關規定徵免營業稅。	修正後金融機構合併法刪除資產管理公司處理金融機構不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，爰配合修正 5% 稅率課徵。

KPMG補給站

民國89年12月公布「金融機構合併法」，明定銀行可以將其不良債權售於資產管理公司，及「資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業之營業稅稅率」，因該法於104年12月9日修正刪除一般公司型態之資產管理公司處理金融機構不良債權之損益適用銀行業營業稅稅率之規定，爰有本函令之發布。而本函令對於過去已發布函令之刪除或修正，屬「廢止」性質，並非「撤銷」，故對於該等刪除或修正之規定，應自本函令發布日起(即106年2月15日)發生效力，以符法之安定性。 **K**

財政稅務要聞摘錄



行政院院會通過稅捐稽徵法 第5條之1、第46條之1修正草案

106年2月9日 財政部國際財政司

為利我國與美國簽署外國帳戶稅收遵從法(FATCA)跨政府合作協定(IGA)生效後，與美方進行雙向資訊交換，並鑑於國際資訊透明標準日益提升，為保障我國稅收，維護租稅公平，善盡國際義務以避免遭受國際制裁或報復，我國有完備法據，承諾按國際新資訊透明標準執行「稅務用途資訊(含金融帳戶資訊)自動交換」之必要。為取得授權商訂及執行前述資訊交換法律依據，財政部擬具「稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1修正草案」陳報行政院，經行政院於今(9)日第3535次院會決議通過。

財政部說明，為維護租稅公平及保障合宜稅收，國際間多以強化稅務用途資訊交換及稅務合作為手段，例如：美國以FATCA強制外國金融機構提供美籍金融帳戶資訊，不合作者取得美國來源所得將課以30%稅率；經濟合作暨發展組織(OECD)以一國是否採行國際新資訊透明標準，進行有效資訊交換及建置自動交換機制判斷其資訊透明程度，並將公布不合作租稅管轄區名單及訂定報復或制裁措施。

OECD界定前述國際新資訊透明標準為「稅務用途(含金融帳戶資訊)自動資訊交換」，發布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則」，包括「共同申報及盡職審查準則(CRS)」及「主管機關協定(CAA)」，作為各國執行金融帳戶自動資訊交換之標準，以利各國遵循。各國均積極修正國內法律規定，以執行國際新資訊透明標準，截至105年12月31日，101個國家(地區)承諾最快自106年9月起進行交換；新加坡、香港、中國大陸承諾自107年9月起進行交換，前述國家(地區)均陸續完備執行法據。

財政部表示，本次稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1修

正草案規定該部得本互惠原則，與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之；依據前述商訂事項得執行財產、所得、營業、納稅、金融帳戶或其他稅務資訊之個案、自動及自發資訊交換。此外，為提升執行效能，授權財政部會同金融監督管理委員會及相關機關擬訂子法，明定適用對象、範圍、執行方法、提出請求、蒐集、盡職審查基準及提供資訊與締約他方之程序等相關執行事項。另明定規避、妨礙或拒絕調查或備詢，或未應要求或未配合提供有關資訊及未盡職審查或其他審查者之處罰規定，以落實我國資訊交換機制。

KPMG補給站

近年各國透過強化稅務用途資訊交換以打擊租稅逃漏，例如美國之外國帳戶稅收遵從法強制外國金融機構提供美籍金融帳戶資訊，不合作者將就美國來源所得將課以30%懲罰稅；經濟合作暨發展組織(OECD)發布「稅務用途金融帳戶資訊自動交換準則」，並訂於106年公布不合作租稅管轄區名單及訂定報復或制裁措施。爰此財政部提出稅捐稽徵法第5條之1、第46條之1之修正草案，以賦予財政部得與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之法律授權依據。由於上開資訊交換之協定，屬全面性、主動性並可有多邊協議之方式，有別於財政部依稅捐稽徵法第5條之授權所商訂雙邊租稅協定中資訊交換及稅務協助條款屬個案性、被動性之方式，而各有其不同適用，並非屬同一事項規範之特別法與普通法關係。 **K**

財政部對於司法院釋字第745號解釋薪資所得未許實額減除費用與憲法平等權保障之意旨不符之說明

106年2月9日 財政部賦稅署

司法院釋字第745號解釋指出，所得稅法有關薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人之薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許其必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，相關機關應於2年內，依該解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。財政部表示，將依該解釋意旨，檢討修正所得稅法相關規定，俾如期完成。

財政部說明，為適度減輕薪資所得者稅負，並兼顧量能課稅及稽徵簡便原則，現行綜合所得稅就薪資所得者之直接必要成本費用採薪資所得特別扣除額方式，俾合理反映薪資所得金額。近年來財政部提供所得及扣除額資料查詢服務，並積極推動綜合所得稅結算申報稅額試算服務，以簡化納稅義務人申報作業，大獲好評。據統計，104年度綜合所得稅總申報戶共613萬戶，其中申報薪資所得戶數約540萬戶，據估計薪資所得者適用稅額試算服務之比例高達9成以上，該服務對薪資所得者確有簡化申報及大幅節省成本與時間之效益，維持該服務及持續提升其服務品質益顯重要。

財政部進一步表示，司法院釋字第745號解釋理由書亦認我國每年薪資所得申報戶數已達500萬戶以上，薪資所得計算，採與必要費用額度相當之定額扣除法，除有減輕薪資所得者稅負之考量外，亦為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當，惟亦指出薪資所得與其他類別所得之計算採差別待遇(成本費用採定額減除與實額減除)，與為求降低稅捐稽徵成本及減輕薪資所得者稅負目的之達成，欠缺合理關聯。該部將依據前開司法院解釋意旨，參考各國薪資所得課稅制度，於兼顧量能課稅與簡政便民原則下尋求合理計算所得方式，並訂定相關配套措施，於2年內檢討修正所得稅法相關規定，以符憲法平等權保障之意旨。

KPMG補給站

所得稅法第14條將個人所得分為十類，其中1.營利所得之個人一時貿易盈餘、2.執行業務所得、3.租賃所得及權利金所得、4.自力耕作漁牧林礦所得、5.財產交易所得、6.機會所得及7.其他所得均訂有相關必要成本費用得予減除之規範，其中1~5之所得項目若未能記帳舉證成本費用者，財政部另訂有減除標準，例如105年度租賃固定資產之必要損耗及費用標準為43%，執行業務者之費用標準會計師為30%、表演人為45%。而薪資所得與執行業務所得同屬個人勞務所得，卻不能減除必要成本費用，僅能齊頭式地減除最高以128,000元為限之扣除數額，有違平等原則。

可以預期財政部未來會針對薪資所得訂定可以核實減除之必要成本費用範圍，並視情制定合宜的費用減除標準，除將能合理減輕薪資所得者稅負及符合公平正義外，並可消弭眾多諸如保險經紀人、醫師及藝人所獲勞務所得應歸屬之所得類別，究係薪資所得或執行業務所得之稅務爭訟。 **K**

營利事業漏報「同一年度」之營利事業所得及未分配盈餘，無「一行為不二罰」原則之適用

106年2月16日 財政部南區國稅局



南區國稅局表示，營利事業分別漏報同年度營利事業所得及未分配盈餘，因屬不同的申報行為，應分別處罰，按行政法所謂「一事」或「行為」，係以一項法律之一個管制目的為認定基礎，是兩者可責性之規範標的及管制目的均不相同，尚無一行為不二罰之適用。

該局舉例轄內甲公司102年度未分配盈餘申報，原列報未分配盈餘630萬元，經該局依查得資料，以甲公司102年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業費用300萬元，致漏報課稅所得額300萬元，逃漏營利事業所得稅額51萬元，進而於102年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益249萬元〔300萬元×（1-17%）〕，短漏報未分配盈餘249萬元，乃按所漏稅額24.9萬元，依所得稅第110條之2處罰。甲公司不服主張，同一年度營利事業所得稅核定剔除營業費用，業經核定補稅及依所得稅第110條第1項處罰，對同一行為事實漏報之未分配盈餘再予處罰，已違反一行為不二罰之原則。惟該局表示營利事業應於每年5月1日起至5月31日止，填具「營利事業所得稅結算申報書」，向該管稽徵機關申報，並於辦理所得稅結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就當年度之所得依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘，填具申報書辦理未分配盈餘申報，兩者申報之法律依據及計算內涵不同，且申報期間亦有不同，核屬不同之申報行為。是營利事業漏報「同一年度」之營利事業所得及未分配盈餘，經稽徵機關依所得稅第110條及第110條之2規定分別處罰，尚無「一行為不二罰」原則之適用。本案經復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回確定。

該局特別提醒，營利事業分別於不同之法定期間辦理營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘申報，在相距1年

期間如發現辦理前者申報有錯誤即得主動辦理更正，並依正確資料申報未分配盈餘，以避免造成短漏報未分配盈餘而遭處罰。

KPMG補給站

依行政罰法第25條規定「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之」，同一行為違反數個法規義務時，始有「一行為不二罰」之適用。由於結算申報營利事業所得稅與未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅屬不同之行政法上應作為義務，而與未依規定開立統一發票之違反行為罰與漏稅罰，因屬同一行為而應擇一從重處罰之情形有別，故其違反應分別依所得稅法第110條第1項、第110條之2第1項規定處罰之。 **K**

裁判新知



公司建案之銷售依民法相關規定(第799條第4項)所為之當事人間契約約定，是否有規避營業稅之行為？

臺北高等行政法院104年度訴字第2035號判決

爭點：公司建案之銷售依民法相關規定(第799條第4項)所為之當事人間契約約定，是否有規避營業稅之行為？

裁判日期：106.01.25

摘要：

事實：

原告(公司)於97-100年間銷售某建案之停車位207個，於營業稅申報為免稅銷售額，國稅局查核時發現，同棟不同樓層(室內面積相同)之買受人，不管其有無購買停車位或停車位數量多寡，其所獲分配之土地持分範圍均相同，僅在建物共有部分之權利持分範圍有所不同(亦即停車位未分擔基地持分)，因而認定停車位之全部銷售金額應均屬應稅之銷售額，核定漏報營業稅達2千多萬元，以留抵稅額抵繳並處罰款3萬元。雖經復查追減罰鍰1.5萬，但其餘復查駁回，再經訴願決定駁回，遂提本件訴訟。

法院判斷：

本件有關買受人購買系爭房屋之範圍，依房屋合約書第3條、第4條約定，其專有部分包括主建物面積及附屬建物即陽台及雨遮，另共有部分則包括「除地下層可銷售之汽車停車位另計外，指原設計圖之各樓層中梯廳、走道...等依法應列入共同使用部分之項目。」至於買受人購得土地持分部分之計算方式，係以「地政機關核發建物測量成果圖之主建物加陽台面積，與區分所有全部主建物加陽台總面積比例持分計算(註：即按民法第799條第4項約定，造成買受人在購買相同之情形下，有無購買停車位，其土地持分均相同)。」被告(即國稅局)主張買受人雖購買停車位，然未增加土地持分(因而公司即應就停車位之全部銷售額全數開立應稅發票)，係因區分所有權人與地主依前揭民法第799條第4項約定所致；至於此約

定，造成買受人在購買相同條件下，未購買停車位與有購買停車位者之土地持分均相同，其約定效力如何，則為地主與買受人就買賣契約民事法律關係所產生之另一問題，尚難以此認定買受人支付之土地總價款，未包含其因購買停車位所使用該部分土地之應分配土地價款在內。再者，買受人購買系爭房屋，總價款分為土地價款與房屋價款，分別與地主與建設公司簽訂土地、房屋買賣契約，係於行為時有關房地分離課稅之法制下所形成實務上常見作法，亦難以此認定原告與地主共謀有稅捐規避之行為。因此依據前揭說明，本件銷售房屋部分(含停車位)之銷售營業人為原告，銷售土地部分(含停車位)之銷售人為地主，原告就其銷售房屋部分業已申報繳納營業稅，對於地主銷售土地部分自無申報繳納營業稅之義務。

KPMG補給站

本件國稅局主張原告有藉由當事人間契約自由之安排而為規避營業稅之行為，故核定補稅並處以罰鍰。但台北高等行政法院則認為，買受人在購買相同條件下，未購買停車位與有購買停車位者之土地持分均相同，係因當事人間依民法第799條第4項約定，其約定效力係屬地主與買受人就買賣契約民事法律關係所產生之另一問題，稅局尚不能據此作為稅捐課徵之依據，而認所為房地價款拆分之約定有稅捐規避之行為。此判決揭櫫，自司法院釋字第420號解釋以降多號大法官解釋所一再闡明，並為稅捐稽徵法第12條之1所明定不受法律外觀形式拘束之「實質課稅」之意涵，並且此一課稅法則於有利人民之事項亦有其適用，而非僅能用於稽徵權行使之目的，方符課稅之衡平。K



安侯建業

稅務新知選讀

陳志愷

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03174)

kchen4@kpmg.com.tw

施淑惠

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機15346)

sueshih@kpmg.com.tw

林陣蒼

律師

+886 (2) 8101 6666 (分機11318)

andylin@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.