



安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2017年4月號



Contents

主題報導

- 01 所得稅法本業及附屬業務損失認定之稅務爭議探討與解決
- 03 相關稅法規範
- 04 判決解析
- 08 KPMG觀察

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Awards

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。



主題報導

所得稅法本業及附屬業務 損失認定之稅務爭議探討 與解決



前言

營利事業經營目的在於創造營收，無可避免地產生相對應的成本費用，但除本身業務經營外，亦可能發生業外的收入及損失。本期月刊將探討關於「損失」認列的爭議。

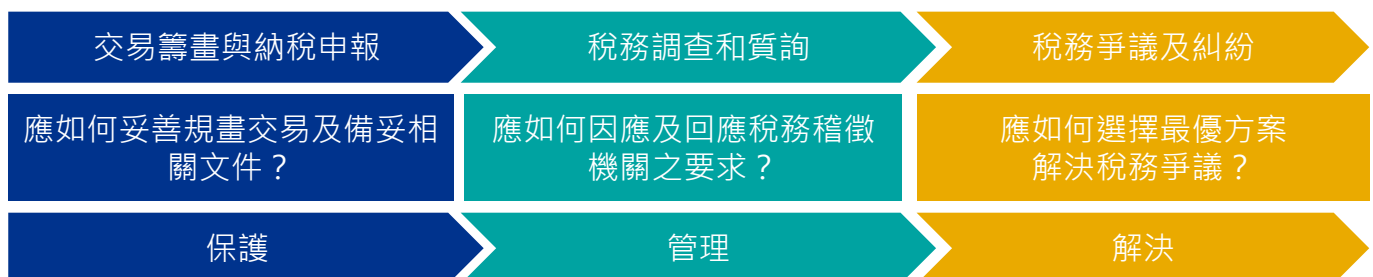
所得稅法第38條規定經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。營利事業從事衍生性金融商品交易之損失、借款予關係企業而發生無法收回之呆帳損失，或為他人背書保證而被求償之損失等等，稅捐稽徵機關常以營利事業認列之損失非為「經營本業及附屬業務」所產生，依所得稅法第38條予以否准認列。

然，觀諸所得稅法及相關法規，對於「經營本業及附屬業務」並無明確的定義，實務上稅捐稽徵機關常以章程記載或登記經營業務項目，判斷是否與經營本業及附

屬業務有關，或依據所發生的損失有無產生相對應收入，認為損失非為經營業務所必需或不合乎常理而不予認定，產生諸多稅務爭議案件。

因此，面臨前述可能的稅務爭議時，營利事業提出適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營利事業面對此稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，納稅人應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：

本期將先說明相關法規，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。



相關稅法規範



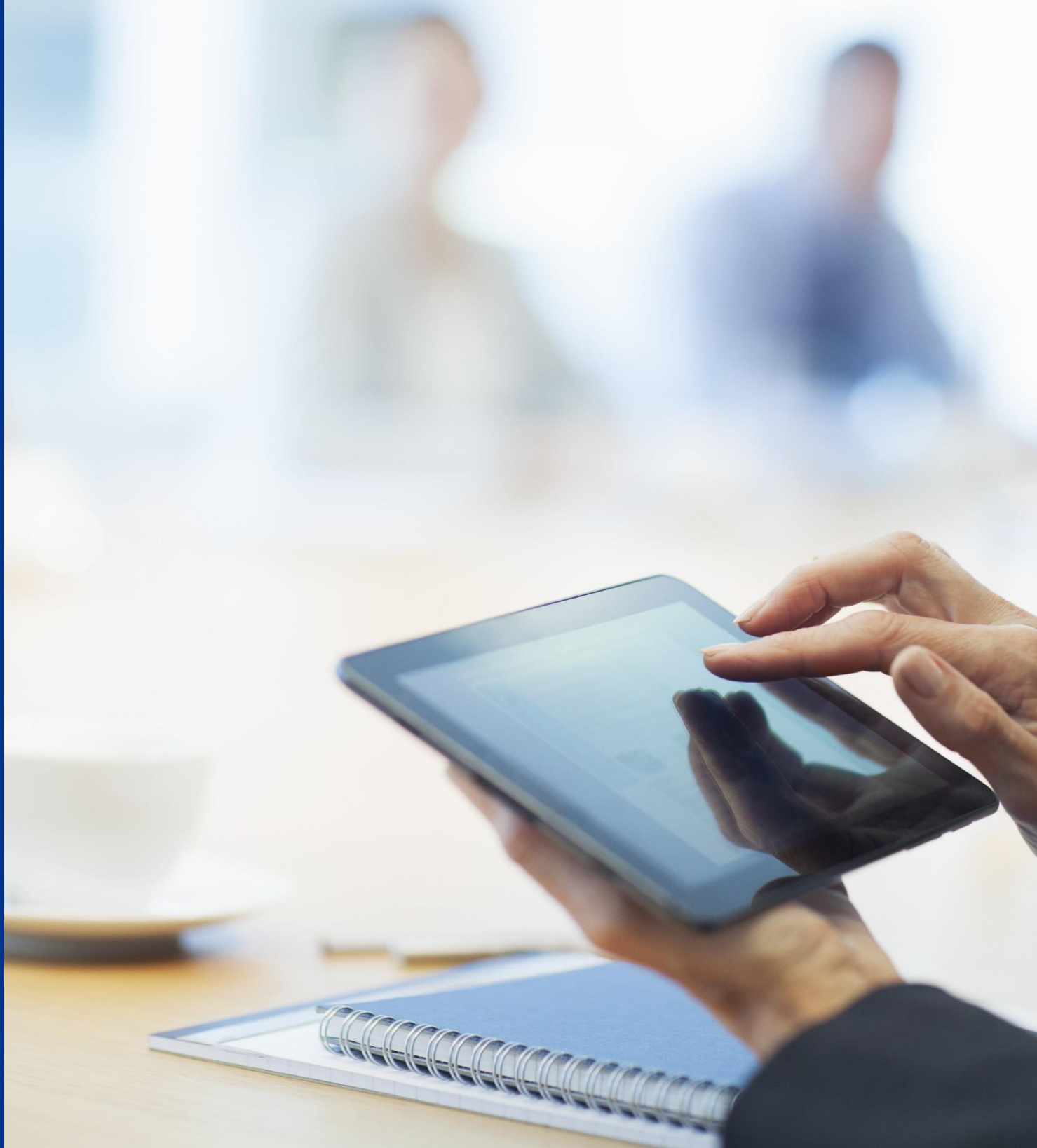
所得稅法

條文	規範內容
第24條 第1項	營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。
第38條	經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。

營利事業所得稅查核準則

條文	規範內容
第62條	經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。

判決解析



臺中高等行政法院103年度訴字第132號判決/最高行政法院103年判字549號判決

事實概要

乙公司係經營小五金製造業，民國96年度營利事業所得稅結算申報，將操作之匯率選擇權交易產生之損失，列報投資損失44,101,979元，經稅捐稽徵機關全數不予認定。乙公司不服，並提起本件行政訴訟。

判決爭點

乙公司96年度系爭匯率選擇權交易是否係經營本業及附屬業務營運資金及避險所需要？

法院駁回乙公司理由

- 乙公司係經營小五金製造業，其96年度列報營業收入200,746,751元，依出口報單總項資料清單及出口報單多以美元計價，96年度總計出口金額22,353,230元；進口部分，依進口報單總項資料清單，多以美元計價，計38,050,844元；上開進出口金額差距非大，96年度因匯率變動，列報兌換淨益計10,887元，乃因外匯兌換變化風險的避險需求不高，乙公司對該等事實並不爭執。
- 乙公司於元○銀行及大○銀行買賣衍生性金融商品-匯率選擇權交易型態，係以美元對日圓、歐元對美元、英鎊對日圓及歐元對日圓之匯率選擇權，買賣幣別均非乙公司96年度進出口交易所需幣別（即美元對新臺幣），此顯非乙公司所稱係因其須面對外匯市場匯率之瞬息萬變，將有外匯兌換損益變化風險的避險需求，其營業決策將有限資金從事匯率選擇權之避險操作，藉由買入或賣出匯率選擇權之買賣

組合架構和匯率變動造成的損益互抵或取得利益而達到投資及避險效果之情形。

- 乙公司自承因欠缺資金，買賣上開衍生性金融商品-匯率選擇權之資金，部分自境外公司以乙公司代表人張○○私人名義借款而匯入美元607,855元，不足資金向銀行貸款融通，是該匯率選擇權交易，並非乙公司經營本業及附屬業務營運資金及避險之需要，又係借入非營運需求之資金，係以積極及有高度財務槓桿之行為，而買賣衍生性金融商品，稅捐稽徵機關認乙公司96年度系爭匯率選擇權交易與其經營本業及附屬業務無關，尚屬有據。

高雄高等行政法院101年訴字255號判決/最高行政法院102年判字329號判決

事實概要

緣丙公司民國96年度營利事業所得稅結算申報，原列報呆帳損失新臺幣555,531,645元；稅捐稽徵機關初查，以其中555,246,622元係為子公司(S公司) 背書保證代償債務、資金借貸及代償員工薪資而未獲清償之款項，非屬本業或附屬業務所必須，不予認列，核定本期呆帳損失285,023元及全年所得額593,458,002元，補徵稅額4,407,255元。丙公司不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

判決爭點

稅捐稽徵機關剔除丙公司申報系爭丙公司為S公司背書保證代償債務、資金借貸及代償員工薪資而未獲清償之款項555,246,622元呆帳損失是否合法？

法院駁回丙公司理由

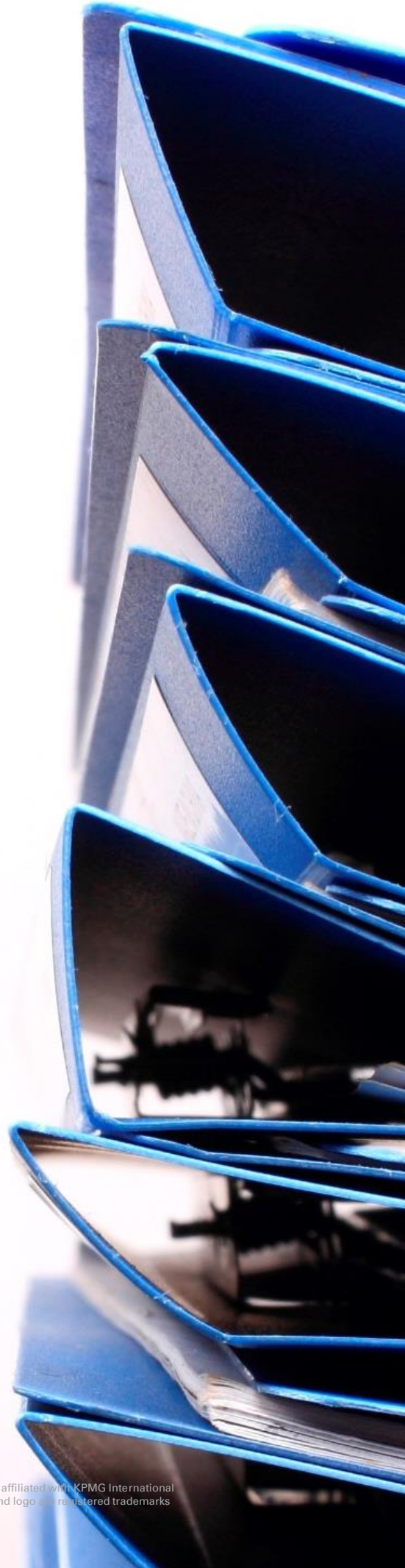
- 稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原即有異，租稅之課徵，自應以租稅法之有關規定為準據，是營利事業所發生之費用或損失，應依所得稅法相關規定辦理，非舉凡各項支出均得認列費用或損失。揆諸前揭所得稅法第38條之規定可知，營利事業必須其損失之發生，係因經營本業或附屬業務所致，始得於營利事業所得稅結算申報為損失之列報；故本條乃本於收入與成本、費用配合原則而為之規定。而從會計觀點，收入有收益與利得之分；所謂收益，係指企業在一定期間內，因主要業務而交付貨物、提供勞務等活動，所生資產之流入或負債之清償；所謂利得，指企業在一定期間由於附屬業務所生淨資產之增加。我國所得稅法亦本此觀點，將收入分為營業收入與非營業收入，所謂營業收入即營利事業主要且經常發生之收入；至於非營業收入則指營利事業從事營業項目以外，所發生之非經常

性附帶收入。本於上述關於營利事業收入之意涵，可知，營利事業損失發生之「原因」，性質上若非產生該營利事業收入之來源，即營利事業不會因該「原因」之存在而得產生收入，則該損失即因與該營利事業之本業或附屬業務無關。是所得稅法第38條規定所稱「經營本業及附屬業務」，應係指「經營之業務之一」、「本身之業務」及「與業務有關」而言(最高行政法院73年度判字第413號判決參照)。其立法意旨，在避免營利事業認列其損失過於浮濫，以確保稅政之健全，則公司之行為，若非其本身之業務，或為經營之業務之一，或與本身業務有直接關聯，其所發生之損失，縱行為本身之動機，亦係為創造公司利益之行為，仍不得以此動機而遽以認列為公司營業之損失。

- 丙公司係從事冷軋鋼板(捲)、鋼管、鋼構材等之製造、加工、銷售等業務，其公司章程第2條關於公司經營業務範圍，並未記載「對外保證」或「資金借貸」，是上述業務應屬所得稅法第38條所稱丙公司之本業，足堪認定。而同條所稱附屬業務應指與其本業相關連，但係從屬於本業而非經常性發生之業務。
- 丙公司於93年6月至94年4月間陸續為S公司背書保證並代償保證商業本票、貸與營運資金及代墊員工薪資，計870,292,652元；嗣S公司於94年4月1日解散，96年11月6日完成清算作業，丙公司獲償315,046,030元，未受償部分計555,246,622元；丙公司96年度營利事業所得稅結算申報，以前述基於背書保證責任代償銀行借款尚未獲償之款項555,246,622元，已逾期2年無法收回，經寄發存證信函取證後，轉列報為呆帳損失，稅捐稽徵機關初查，本期呆帳損失285,023元。觀諸前述說明，可知

丙公司申報系爭555,246,622元損失，係丙公司為其子公司S公司背書保證代償債務、資金借貸及代償員工薪資而未獲清償之款項，丙公司上述背書保證、資金借貸及代償債務之行為，均顯與丙公司所從事前述冷軋鋼板(捲)、鋼管、鋼構材等之製造、加工、銷售等本業無何相屬之關連。且丙公司所為上述背書保證、資金借貸及代償債務之行為，依其法律效果僅係嗣後S公司應負清償保證債務、返還借貸或清償代償債務之義務，丙公司上述行為並無從為其產生任何營業收入，參諸上說明，其上揭損失發生之「原因」，性質上非產生該營利事業收入之來源，是其亦顯與丙公司之本業或附屬業務無關甚明。

- 丙公司所稱：丙公司公司章程於91年6月之股東常會中提出章程修正案，並獲得股東同意於章程營業項目中追加「CA01990非鐵金屬基本工業(鎂、鋅)」丙公司為拓展公司營運規模及擴大產品市場，透過投資設立子公司建立集團營運管理模式，按丙公司預期倘S公司順利營運之下，丙公司可自提供S公司鎂合金原料供應所需之中，獲取雙重利益云云，縱然屬實，其所獲利益亦非直接因其上述背書保證、資金借貸及代償債務之行為而來，而係繫於嗣後S公司經營行為之不確定可能性，仍難認丙公司其前述行為與其對S公司之期待利益間有何「原因原則」或「因果關係」，亦無法為丙公司有利之認定。



KPMG觀察

應如何因應此類稅務爭議？



營利事業從事衍生性金融商品交易、資金貸與關係企業，或應收關係企業帳款逾期未收而被認定具有資金貸與之性質，或為關係企業背書、保證，於企業經營中極為常見，惟從前述判決可知，屬於所得稅法第38條所稱經營本業及附屬業務有關之損失，始可被認定。而是否與經營本業及附屬業務有關，稅捐稽徵機關及法院係以登記或章程記載經營業務範圍，以及是否為該經營業務所必需，作為判斷。

因此，公司章程及登記經營業務之記載應適切，從事資金貸與或保證應符合公司法第15、16條等相關規定，並且於從事衍生性金融商品交易或資金貸與、背書保證等行為時，應注意及保存為經營業務所必需或具有合理商業理由之相關事證，以免發生損失時被稅捐稽徵機關剔除，甚至影響未來行政救濟階段之攻防。以下依KPMG的觀察，可於下列3階段依序控管降低稅務爭議產生：





安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

黃素貞

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

丁英泰

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機16154)

ying-taiting@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.