



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2017年8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。

本期法規增修摘錄2則，分別為財政部發布「修正所得基本稅額條例施行細則部分條文」及經濟部公告「訂定有限合夥法第二十七條第三項之一定數額」。

本期新頒解釋函令摘錄1則，為財政部令「廢止本部77年5月10日台財稅第770531950號函、92年1月22日台財稅字第0920450203號令」。



黃素貞

執業會計師

本期財政稅務要聞摘錄3則，分別為「營利事業投資國外基金利得，應申報營利事業所得稅」、「研發成果供他人使用而未收取對價者，研發費用不得列報」及「我國營利事業委託外國營利事業登載網路社群廣告費用，應依法辦理扣繳及申報」。

本期稅務爭議預防解決案例分享為「違約金收入認列時點」，敬請參閱。

Contents



法規增修&新頒解釋函令

- 02 修正「所得基本稅額條例施行細則部分條文」
- 07 訂定「有限合夥法第二十七條第三項之一定數額」
- 08 廢止「本部77年5月10日台財稅第770531950號函、92年1月22日台財稅字第0920450203號令」

財政稅務要聞摘錄

- 10 營利事業投資國外基金利得，應申報營利事業所得稅
- 11 研發成果供他人使用而未收取對價者，研發費用不得列報
- 12 我國營利事業委託外國營利事業登載網路社群廣告費用，應依法辦理扣繳及申報

稅務爭議預防與解決案例

- 14 違約金收入認列時點

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。



法規增修 & 新頒解釋函令

財政部令：修正「所得基本稅額條例施行細則」部分條文

財政部106年7月19日台財稅字第10604612580號

本次所得基本稅額條例施行細則部分條文，共修正六條，修正重點如下：

- 一. 配合企業併購法及電影法條次修正所敘條次：第3條、第10條、第13條及第19條。
- 二. 定明「課稅所得額」之計算方式及「法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額」之範圍，並規範本新增相關減免所得額項目，係按「個別加計項目」之所得為計算基礎，另定明其經稽徵機關核定之損失自以後年度所得額減除之原則：第5條及第10條，修正條文對照表如下表。
- 三. 配合本條例施行細則第五條項次更動修正所敘項次：第12條。

修正條文	現行條文	說明
<p>第五條本條例第七條第一項所稱依所得稅法規定計算之課稅所得額，指依所得稅法第二十四條或第四十一條規定計算之所得額，減除依所得稅法及其他法律規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額、加成或加倍減除之成本或費用及所得稅法第三十九條規定以往年度營業虧損後之金額。</p> <p>營利事業計算前項課稅所得額時，除屬依所得稅法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額，應先行減除外，其屬依其他法律規定免徵或免納營利事業所得稅之所得額、加成或加倍減除之成本或費用及所得稅法第三十九條規定之以往年度營業虧損之減除順序及金額，由營利事業於申報時自行擇定之。</p>	<p>第五條本條例第七條第一項所稱依所得稅法規定計算之課稅所得額，指依所得稅法第二十四條或第四十一條規定計算之所得額，減除依所得稅法及其他法律規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額及所得稅法第三十九條規定以往年度營業虧損後之金額。</p> <p>營利事業計算前項課稅所得額時，除屬依所得稅法及國際金融業務條例規定停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額，應先行減除外，其屬依其他法律規定免徵或免納營利事業所得稅之所得額及所得稅法第三十九條規定之以往年度營業虧損之減除順序及金額，由營利事業於申報時自行擇定之。</p> <p>營利事業依本條例第七條規定計算基本所得額之公式如下：</p>	<ol style="list-style-type: none"> 一. 配合一百零三年六月四日及一百零五年一月六日中小企業發展條例第三十六條之二增訂增僱員工或加薪費用加成減除租稅優惠措施；及一百零四年十二月三十日產業創新條例第十二條之一增訂研究發展支出加倍減除租稅優惠，修正第一項及第二項有關課稅所得額定義文字。 二. 按本條例之立法目的，係為避免納稅義務人享有過多租稅減免造成租稅不公及稅基流失，基於整體產業租稅待遇平衡性，就享受各項租稅減免致繳納相對較低稅負或完全免稅之營利事業，課以基本稅負。考量中小企業發展條例及產業創新條例增訂增僱員工或加薪支出及研究發展支出加成或加倍列報成本或費用減除亦屬政府提供之租稅優惠，爰增訂第三項，定明第

修正條文	現行條文	說明
<p>本條例第七條第一項第十款所稱法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額，指法律新增停徵、免徵或免納營利事業所得稅之所得額、加成或加倍減除之成本或費用及不計入所得課稅之所得額。</p> <p>營利事業依本條例第七條規定計算基本所得額之公式如下：</p> <p>基本所得額 =</p> <p>課稅所得額 + (本條例第七條第一項第一款規定之所得額 - 本條例第七條第二項規定之損失) + 本條例第七條第一項第二款至第八款規定之所得額 + (本條例第七條第一項第九款規定之所得額 - 本條例第七條第二項規定之損失) + (本條例第七條第一項第十款規定之所得額 - 本條例第七條第四項規定之損失)</p> <p>依前項計算公式應加計之本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款規定之所得額，以營利事業當年度同條項第一款、第九款或第十款經財政部公告應列為個別加計項目之所得額，分別對應減除當年度第一款、第九款或第十款個別加計項目之損失，減除後之餘額為正者，以該餘額計入；餘額為負者，該負數不予計入，而依本條例第七條第二項及第四項規定辦理。</p> <p>前項餘額為正者，經分別減除本條例第七條第二項至第四項之以前年度損失後之餘額為負數者，該負數不予計入。減除以前年度損失時，應按損失發生年度順序，逐年依序分別對應自本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款個別加計項目之所得額中減除；當年度無第一款、第九款或第十款個別加計項目之所得額可供減除或減除後尚有未減除餘額者，始得依本條例第七條第二項至第四項規定遞延至以後年度減除。</p> <p>營利事業計算本條例第七條第一項第一款規定之加計項目時，如有同條第三項規定之股票交易所得，應依下列規定辦理：</p>	<p>基本所得額 = 課稅所得額 + (本條例第七條第一項第一款規定之所得額 - 本條例第七條第二項規定之損失) + 本條例第七條第一項第二款至第八款規定之所得額 + (本條例第七條第一項第九款規定之所得額 - 本條例第七條第二項規定之損失) + (本條例第七條第一項第十款規定之所得額 - 本條例第七條第四項規定之損失)</p> <p>依前項計算公式應加計之本條例第七條第一項第一款、第九款及第十款規定之所得額，以營利事業當年度各該款之所得額分別減除當年度同款之損失，減除後之餘額為正者，以該餘額計入；餘額為負者，該負數不予計入，而依本條例第七條第二項規定辦理。</p> <p>前項餘額為正者，經分別減除本條例第七條第二項至第四項之以前年度損失後之餘額為負數者，該負數不予計入。減除以前年度損失時，應按損失發生年度順序，逐年依序自同款所得額中減除。</p> <p>營利事業計算本條例第七條第一項第一款規定之加計項目時，如有同條第三項規定之股票交易所得，應依下列規定辦理：</p> <p>一. 本條例第七條第三項規定之股票交易所得減除同條項規定之當年度股票交易損失後之餘額，與所得稅法第四條之一規定該股票以外之證券交易所得或損失及同法第四條之二規定之期貨交易所得或損失合併計算其餘額。</p> <p>二. 前款合併計算後之餘額為負者，該負數不予計入，而依本條例第七條第二項規定，自以後年度依前款規定計算之正數餘額中減除。</p> <p>三. 第一款合併計算後之餘額為正者，得依本條例第七條第二項規定，減除以前年度之前款負數餘額。減除後餘額為正數者，該餘額於依本條例第七條第三項規定計算當年度股票交易所得減除當年度股票交易損失後之餘額範圍(餘額為負者，以零計算)內，以半數計入；超過部分，以全數計入。</p>	<p>七條第一項第十款所稱「法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額」之定義，俾資遵循。</p> <p>三. 原第三項移列至第四項。</p> <p>四. 原第四項移列至第五項，並配合財政部近期依本條例第七條第一項第十款規定，公告新增依國際金融業務條例第二十二條之七及第二十二條之十六規定免徵營利事業所得稅之所得額、依中小企業發展條例第三十六條之第二項至第三項規定，增僱本國籍員工與調高本國籍基層員工薪資之薪資費用加成減除金額，及依產業創新條例第十二條之一第一項規定智慧財產權相關研究發展支出加倍減除金額等，應計入營利事業之基本所得額。又本條例第七條第一項第一款及第九款係按各該減免所得稅法源，各自計算所得額及其對應損失，以餘額計入基本所得額，同條項第十款雖屬概括性規定，其經財政部公告之「個別加計項目」(例如國際金融業務條例第二十二條之七及第二十二條之十六屬不同個別加計項目)仍應比照前揭依減免所得稅法源，按「個別加計項目」所得為計算基礎，減除相對應之損失後之餘額計入基本所得額，爰修正第五項，定明其計算原則。舉例說明，國際證券業務分行(分公司)、國際保險業務分行(分公司)免稅所得應各自減除對應之損失，以其餘額計入基本所得額。</p> <p>五. 原第五項移列至第六項，並配合修正後第五項文字及參照財政部一百零一年八月二十九日台財稅字第一〇一〇〇一一九八九〇號令有關證券及期貨交易等損失自以後年度所得額扣除之規定，增列經稽徵機關核定之損失自以後年度所得額減除之原則，以資明確。</p> <p>六. 原第六項至第九項移列至第七項至第十項，併同項次調整酌修第九項文字。</p>

修正條文	現行條文	說明
<p>一. 本條例第七條第三項規定之股票交易所得減除同條項規定之當年度股票交易損失後之餘額，與所得稅法第四條之一規定該股票以外之證券交易所得或損失及同法第四條之二規定之期貨交易所得或損失合併計算其餘額。</p> <p>二. 前款合併計算後之餘額為負者，該負數不予計入，而依本條例第七條第二項規定，自以後年度依前款規定計算之正數餘額中減除。</p> <p>三. 第一款合併計算後之餘額為正者，得依本條例第七條第二項規定，減除以前年度之前款負數餘額。減除後餘額為正數者，該餘額於依本條例第七條第三項規定計算當年度股票交易所得減除當年度股票交易損失後之餘額範圍（餘額為負者，以零計算）內，以半數計入；超過部分，以全數計入，並以其合計數作為本條例第七條第一項第一款規定之加計項目金額。減除後餘額為負數者，該負數不予計入。本條例第七條第三項規定持有期間之計算，應採用先進先出法。</p> <p>第四項規定之計算公式中，課稅所得額以外之加計項目，屬來自中華民國境外之所得者，其已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，納稅義務人得提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其依本條例第四條第一項規定計算之差額中扣抵。</p> <p>前項國外所得稅額之扣抵限額，依下列公式計算之：</p> <p>國外所得稅額之扣抵限額 = (第十二條第一項規定之基本稅額 - 依所得稅法規定計算之應納稅額) × 依本條例第七條第一項規定應計入基本所得額之國外免稅所得額 ÷ (依本條例第七條第一項規定應計入基本所得額之國內及國外免稅所得額)</p>	<p>並以其合計數作為本條例第七條第一項第一款規定之加計項目金額。減除後餘額為負數者，該負數不予計入。</p> <p>本條例第七條第三項規定持有期間之計算，應採用先進先出法。</p> <p>第三項規定之計算公式中，課稅所得額以外之加計項目，屬來自中華民國境外之所得者，其已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，納稅義務人得提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其依本條例第四條第一項規定計算之差額中扣抵。</p> <p>前項國外所得稅額之扣抵限額，依下列公式計算之：</p> <p>國外所得稅額之扣抵限額 = (第十二條第一項規定之基本稅額 - 依所得稅法規定計算之應納稅額) × 依本條例第七條第一項規定應計入基本所得額之國外免稅所得額 ÷ (依本條例第七條第一項規定應計入基本所得額之國內及國外免稅所得額)</p>	

修正條文	現行條文	說明
<p>第十條 營利事業依金融控股公司法第四十九條或企業併購法第四十五條規定，選擇以金融控股公司或併購後之母公司為納稅義務人合併申報營利事業所得稅者，其合併申報之基本所得額，為依所得稅法規定計算之合併課稅所得額，加計合併申報各公司依本條例第七條第一項各款規定之所得額後之合計數。</p> <p>前項各公司選擇以金融控股公司或併購後之母公司為納稅義務人合併申報營利事業所得稅者，其依前項規定加計之本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款規定之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定損失之減除，依下列規定辦理：</p> <p>一. 合併申報前，各公司依本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定尚未減除之損失，得自發生年度之次年度起五年內，按損失發生年度順序分別對應自各該公司當年度同條項第一款、第九款或第十款個別加計項目之所得額中減除，減除後之第一款、第九款或第十款個別加計項目之餘額為負數者，該負數不予計入。</p> <p>二. 自合併申報年度起，各公司依前項規定加計之本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款之各公司合計所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起五年內，按損失發生年度順序分別對應自辦理合併申報之金融控股公司或併購後之母公司當年度同條項第一款、第九款或第十款個別加計項目之所得額中減除，減除後之第一款、第九款或第十款個別加計項目之餘額為負數者，該負數不予計入。</p> <p>三. 合併申報後，各公司因股權變動而採個別申報時，該個別申報公司，得將經稽徵機關核定尚未減除之前五年內各期合併之本條例第七條第一項第一款、第九款或第十款個別加計項目之損失，逐年按該公司當期第一款、第九款</p>	<p>第十條 營利事業依金融控股公司法第四十九條或企業併購法第四十條規定，選擇以金融控股公司或併購後之母公司為納稅義務人合併申報營利事業所得稅者，其合併申報之基本所得額，為依所得稅法規定計算之合併課稅所得額，加計合併申報各公司依本條例第七條第一項各款規定之所得額後之合計數。</p> <p>前項各公司選擇以金融控股公司或併購後之母公司為納稅義務人合併申報營利事業所得稅者，其依前項規定加計之本條例第七條第一項第一款、第九款及第十款規定之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定損失之減除，依下列規定辦理：</p> <p>一. 合併申報前，各公司依本條例第七條第一項第一款、第九款及第十款規定加計之所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定尚未減除之損失，得自發生年度之次年度起五年內，按損失發生年度順序自各該公司當年度各該款所得中減除，減除後之各該款餘額為負數者，該負數不予計入。</p> <p>二. 自合併申報年度起，各公司依前項規定加計之本條例第七條第一項第一款、第九款及第十款之各公司合計所得額，於本條例施行後發生並經稽徵機關核定之損失，得自發生年度之次年度起五年內，按損失發生年度順序從辦理合併申報之金融控股公司或併購後之母公司當年度各該款所得中減除，減除後之各該款餘額為負數者，該負數不予計入。</p> <p>三. 合併申報後，各公司因股權變動而採個別申報時，該個別申報公司，得將經稽徵機關核定尚未減除之前五年內各期合併之各該款之損失，逐年按該公司當期各該款損失額占合併申報各公司各該款損失額合計數之比例計算之金額，分別依本條例第七條第二項至第四項規定，自合併損失發生年度起五年內，按損失發生年度順序於</p>	<p>一. 企業併購法於一百零四年七月八日修正公布，原第四十條條次變更為第四十五條，爰配合修正第一項所敘條次。</p> <p>二. 本條文係規範適用連結稅制之營利事業關於合併申報基本所得額之計算方式，爰依第五條第五項修正條文，修正第二項相關文字，俾資一致。</p>

修正條文	現行條文	說明
<p>或第十款個別加計項目損失額占合併申報各公司各該款損失額合計數之比例計算之金額，分別依本條例第七條第二項至第四項規定，自合併損失發生年度起五年內，按損失發生年度順序於個別申報公司之基本所得額中減除。合併申報之金融控股公司或併購後之母公司得就稽徵機關核定尚未減除之前五年內各期合併第一款、第九款或第十款個別加計項目損失額，減除上開個別申報公司依規定比例計算之金額後之餘額，按損失發生年度順序繼續依規定減除之。</p>	<p>個別申報公司之基本所得額中減除。合併申報之金融控股公司或併購後之母公司得就稽徵機關核定尚未減除之前五年內各期合併各該款損失額，減除上開個別申報公司依規定比例計算之金額後之餘額，按損失發生年度順序繼續依規定減除之。</p>	

KPMG補給站

本次修正條文主要係配合中小企業發展條例第36條之2增訂增僱員工薪資或加薪費用加成減除及產業創新條例第12條之1增訂研究發展支出費用加倍減除之租稅優惠，修正應自課稅所得額計入基本所得額之減免項目，以及明定同一款次之計入方式為按「個別加計項目」所得分別減除相對應損失後之餘額為基礎。例如屬同一款次之證券交易所得及期貨交易所得，其不同所得類別之所得及損失不能互抵，相同類別所得及損失互抵後如尚有未減除餘額，始得遞延至以後5個年度減除。 **K**

經濟部公告：訂定「有限合夥法第二十七條第三項之一定數額」，自即日起生效

經濟部106年7月8日經商字第10602414600號

公告事項：有限合夥法第二十七條第三項所稱一定數額為出資額達新臺幣三千萬元以上者。

KPMG補給站

依據有限合夥法第27條第3項規定「有限合夥出資額達中央主管機關所定一定數額者，其年度財務報表於分送合夥人承認前，應先經會計師查核簽證；其簽證規則，由中央主管機關定之。」爰有本公告之訂定。

本公告明定出資額達3千萬元，其財務報表須經會計師查核簽證，與公司財務報表須經會計師查核簽證標準之規範一致。

此外有限合夥法第14條規定，「出資額或合夥人人數達中央主管機關所定一定數額或人數以上者，其出資額應經會計師查核簽證，並應於申請設立登記時或設立登記後三十日內，檢送經會計師查核簽證之文件。但以現金出資者，不在此限。」該出資額應經會計師查核簽證，依據經濟部104年11月3日經商字第10402433650號公告，為出資額達3千萬元或合夥人人數達35人以上。 

財政部106年7月26日台財稅字第 10600596370號

廢止本部77年5月10日台財稅第770531950號函及92年1月22日台財稅字第0920450203號令，並自中華民國107年1月1日生效。

財政部77年5月10日台財稅第770531950號

未立案補習班之教育勞務免稅

未向教育主管機關立案之補習班，其收取之補習費收入，係屬教育勞務收入，依照規定得免辦營業登記及免徵營業稅。說明：學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務，及政府委託代辦之文化勞務免繳營業稅，專營該項勞務銷售者，得免辦營業登記，營業稅法第8條第1項第5款及第29條分別訂有明文。補習班銷售之勞務係屬其他教育文化機構提供之教育勞務，依照上開規定可免辦營業登記及免徵營業稅。

財政部92年1月22日台財稅字第0920450203號

經核准辦理短期補習班業務之公司其補習費收入免稅

經主管教育行政機關依法核准設立辦理短期補習班業務之公司，所收取之補習費收入，可依加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第5款規定，免徵營業稅。

KPMG補給站

財政部77年5月10日台財稅第770531950號函及92年1月22日台財稅字第0920450203號令，係核釋未立案之補習班及經核准辦理短期補習班業務之公司收取之補習費收入，可適用加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第5款「教育勞務」免徵營業稅及同法第29條免辦稅籍登記之規定。

惟基於租稅公平性，並避免所發布不利於納稅義務人之法令見解變更之解釋函令對業者造成的衝擊，財政部依據稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，宣告上開函令自107年1月1日起廢止，即未立案補習班及經核准辦理短期補習班業務之公司，自該日起收取之補習費收入，應依法開立統一發票報繳營業稅。

至於以個人名義申請設立並經教育主管機關核准登記成立案之補習班，仍可繼續適用免徵營業稅之規定。 **K**



財政稅務要聞摘錄

營利事業投資國外基金利得， 應申報營利事業所得稅

106年月24日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，營利事業投資國外基金利得，應與其國內之營利事業所得合併申報營利事業所得稅，不適用所得稅法第4條之1證券交易所得停止課徵所得稅之規定。

該局說明，共同基金依註冊地區不同區分為國內基金及國外基金，國內基金指在國內登記註冊之基金；國外基金指登記註冊在我國以外地區，由國外基金公司發行，經我國政府核准後在國內銷售之基金。

該局進一步說明，依規定處分國內基金所發生的利得，屬於證券交易所得，依所得稅法第4條之1於證券交易所得停徵期間，免徵所得稅，只須列報所得基本稅額；國外基金因非屬所得稅法規定停徵所得稅之有價證券，應依所得稅法第3條第2項規定就境內外所得合併申報營利事業所得稅。

該局舉例說明，轄內甲公司104年度營利事業所得稅結算申報，申報停徵之證券交易所得300餘萬元，該局查核後發現其中200萬餘元屬處分上市股票利得，餘100萬元為處分國外基金利得，非屬停徵證券交易所得之適用範圍，不得自課稅所得額中減除，乃遭該局依規定補徵稅額並處以罰鍰。

之價款繳納憑證或表明其權利之證書，視為有價證券。是以，「所得稅法第4條之1規定停徵所得稅之適用範圍，以我國證券交易稅條例所稱有價證券為限，尚不包括外國政府或公司發行之有價證券。」業經財政部83年1月12日台財稅第821506281號函核釋有案。

而營業人轉讓其投資之未發行股票公司出資額、股份或國外公司證券，依據財政部105年8月31日台財稅字第10504020850號令規定，非屬營業稅課稅範圍。**K**

KPMG補給站

依據所得稅法第4條之1規定，自79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅。而依據證券交易法第6條規定，所稱有價證券，指政府債券、公司股票、公司債券及經主管機關核定之其他有價證券；新股認購權利證書、新股權利證書及前項各種有價證券

研發成果供他人使用而未收取對價者， 研發費用不得列報

106年7月18日 財政部南區國稅局

南區國稅局表示，營利事業所研發之產品、技術應專供公司自行使用，如提供他人製造、使用者，應取得合理之權利金或其他合理之報酬，其相關研發支出才可列為費用。

該局舉例說明，甲公司102年度營利事業所得稅結算申報，列報研究費1千餘萬元，經國稅局查得甲公司從事進、銷型態之買賣業，未實際生產產品，其將研發成果提供他人製造及使用，且未取得合理之權利金或報酬，乃否准研究費列報。甲公司不服，主張其採取臺灣接單，大陸代工生產之模式銷售產品，而接單之收入係全數由其申報，應屬研發成果供自行使用，依收入成本費用配合原則，可列報為當年度費用等語，申請復查，未獲變更，循序提起訴願及行政訴訟，經最高行政法院判決駁回確定。

行政法院判決指出，所得稅法上之收入及成本費用配合原則，乃在規範收入與成本費用配合原則適用時，應有其關連性，如經營本業及附屬業務以外之費用及損失，其既無相應之收入，自無列為營業費用或營業損失予以減除之可言。本件甲公司既係百分之百之買賣業，其所銷售之產品，係進貨復銷貨以賺取其差價，非其所製造生產，當然沒有研究新產品以供製銷可言，縱該公司有上開研究費用之支出，亦不能與其買賣業之營業收入相配合，國稅局否准認列系爭費用，並無不合。

失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」並應與業務經營有關。本案例甲公司雖屬從事經銷型態之買賣業，惟若其研發成果係提供委外加工廠為生產所受託加工製品使用，並獲取此部分業務經營應有之合理利潤，參照公司研究發展支出適用投資抵減辦法第8條第2款但書規定，仍應有主張所支出之研發費用應予核認之立場。 **K**

KPMG補給站

營利事業列報費用除需取得合法憑證外，依據所得稅法第38條規定「經營本業及附屬業務以外之損

我國營利事業委託外國營利事業登載網路社群廣告費用，應依法辦理扣繳及申報

106年7月10日 財政部南區國稅局

國內某公司來電詢問，該公司透過Google搜尋引擎刊登網路廣告，是否要辦理扣繳申報？

南區國稅局表示，因應網路跨境交易日漸蓬勃，不少國內營利事業為拓展事業，常透過Google、Facebook或外國社群網站、交易平台等登載網路社群廣告，此等外國營利事業如在我國境內無固定營業場所及營業代理人，其收取之報酬應由我國營利事業於給付時，依所得稅法相關規定辦理扣繳及申報。

該局進一步說明，「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」第3點規定，在我國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，利用網路提供社群廣告服務予我國營利事業所收取之報酬，為我國來源所得，我國營利事業應於給付報酬時，依所得稅法第88條及第92條規定扣繳稅款及申報扣繳憑單。

國稅局提醒，營利事業給付在我國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業各類所得，除依「各類所得扣繳率標準」第3條規定扣繳稅款外，並應依限申報扣繳憑單，以免受罰。

規定，其報酬有被解釋為中華民國來源所得之疑慮，應予留意。 **K**

KPMG補給站

支付外國營利事業登載網路社群廣告之費用，依據「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」之規定，為中華民國來源所得。又雖此網路廣告係在境外刊登，惟因其刊登之對象或地區及於中華民國境內，而有構成在我國境內完成營業行為之事實，故依據所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則之



稅務爭議預防
與解決案例



違約金收入認列時點之稅務爭議探討與解決

前言

當公司發生買賣糾紛，通知對方解除契約、沒收定金作為違約金，縱使對方仍有爭執，但稽徵機關都以買賣契約中已有違約金之約定，且公司已通知對方解除契約沒收定金，則該違約金收入已實現，公司於通知年度即須申報課稅，否則即屬漏報所得，應予補稅及處罰；未來如因判決或和解而返還全部或部分定金，亦僅得於以後年度列報損失問題，而與該違約金收入業於通知年度實現無涉，形成違約金收入仍有爭執，但公司須先繳稅之不合理情況，本期將探討此一常見稅務爭議。

公司組織營利事業按所得稅法第22條規定應採用權責發生制度，商業會計法第10條第2項規定：「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。」惟何謂「確定應收」、「確定應付」仍屬不確定之法律概念，需就具體個案事實特徵認定之。就學理上而言，「權責發生制」乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中「已實現」要

件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形。而在「已賺得」之定義則是指該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用。而已實現或可實現之判斷，必須重視其「終局性」與「確定性」，惟客觀上確定與否，基本上是一個「光譜式」的概念，有程度高低之問題，因此係個案上必須釐清的重要法律爭點，於本文所引述之最高行政法院105年判字第630號判決中有精彩論述，頗值得參考。

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



條文/函令	規範內容
所得稅法第24條第1項前段	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。
所得稅法第22條第1項	會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。
營利事業所得稅查核準則第27條	凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以「應收收益」科目列帳。但年度決算時，因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。
財政部94年2月5日台財稅字第09404512350號令釋	<p>資產管理公司採權責基礎計算不良債權利息收入課稅釋疑</p> <p>一、本部93年9月23日台財稅字第0930454947號令有關「資產管理公司取得金融機構之不良債權後自行催收者，應依所得稅法第22條規定，採權責基礎依約定利率計算利息收入」之規定，資產管理公司取得金融機構之不良債權，其利息收入之收現可能性無法合理確定者，依據營利事業所得稅查核準則第27條但書規定，得於確知之年度以過期帳收入處理。</p> <p>二、資產管理公司如已依據營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法之規定，委託會計師辦理所得稅查核簽證申報，其取得之不良債權，在權責基礎下，應認列之利息收入，可依會計師查核所得稅簽證報告核實認定之。</p>

判決解析：臺北高等行政法院 105年度訴字第373號判決/最高 行政法院105年判字630號判決

事實背景

A公司民國101年度營利事業所得稅結算申報，原列報課稅所得額新臺幣負261,539,434元、基本所得額負9,379,143元，初查以A公司漏報其他收入即違約金95,238,095元，乃核定課稅所得額負166,301,339元、基本所得額85,858,952元，補徵基本稅額8,385,895元，並按所漏稅額8,385,895元處1倍之罰鍰計8,385,895元。A公司不服，提起行政訴訟程序。本案經臺北高等行政法院判決，A公司敗訴，A公司不服並提起上訴，經最高行政法院判決為原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

雙方主張

A公司主張

- A公司與E投資股份有限公司（下稱E公司）於100年簽訂預售屋買賣契約書，由E公司購買A公司於臺北市○○區○○段0小段000地號等6筆土地上興建之房屋1戶及停車位5位，A公司並先後收受100,000,000元（含稅）之預收款（下稱系爭款項）。
- 嗣因E公司未依約支付各期款項，迭經A公司催告仍未置理，經A公司於101年10月12日解除買賣契約，並沒收系爭款項作為違約金，惟E公司主張係受A公司詐欺而為締結買賣契約之意思表示，於101年7月3日撤銷上開意思表示，對A公司當時代表人提起告訴及告發，經臺灣臺北地方法院檢察署（下稱臺北地檢署）偵辦，於102年7月始作成不起訴處分；E公司另於102年6月6日向美國加州洛杉磯高等法院

（下稱美國法院）提起民事訴訟，請求A公司返還系爭款項，直至103年1月27日始撤回該民事訴訟，並於104年10月與A公司簽訂和解協議書，約定由A公司沒收24,500,000元預收款作為違約金，雙方就此不再續予爭執，全案始告確定。

- 故A公司與E公司於101、102年間，對上開買賣契約解除之依據，及A公司應否返還系爭款項，仍存有重大爭執，依財務會計準則公報第1號第19、20段及第32號第27段等規定，系爭款項之顯著風險及報酬是否已可認為移轉予A公司，或可認其經濟效益已流向A公司，於101年及102年尚未確定，故僅屬A公司之「或有利益」，非已實現收入，A公司無須於101年度即將系爭款項轉列收入。

稅捐稽徵機關主張

- A公司與E公司簽訂預售屋買賣契約後，該公司陸續支付A公司之系爭款項，於A公司在101年10月12日對E公司發函解除該買賣契約，沒收系爭款項作為違約金時，該項收入即已實現或已賺得，自應將其認列於101年度營利事業所得稅其他收入項下，報繳營利事業所得稅。
- E公司雖於102年向美國法院提起民事訴訟，請求A公司返還系爭款項，惟顯然違背上開預售屋買賣契約第29條約定由臺灣臺北地方法院作為第一審管轄法院之合意管轄條款，且該民事訴訟業經E公司於103年間撤回，即便該公司未撤回起訴，嗣經法院判決A公司應返還系爭款項或酌減違約金，亦屬A公司他年度列報損失之問題。

法院判決

最高行政法院論點

(一)本案所涉法理之說明：

1. 公司組織採權責發生制

按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，以確定其營利事業所得額。而權責發生制乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收現可能性之存在）。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用。

2. 權責發生之判斷標準

本案爭執重心為「收入是否『已實現』」。而「已實現」之判斷，無論是「現實終局取得」，抑或是「在法律上取得給付請求權（且有收現可能）」，都必須重視其「終局性」與「確定性」，因此A公司在101年11月7日以前，雖然陸續取得E公司給付之買賣定金，但因該買賣定金在法律上尚不歸A公司「終局」所有，因此不能列為A公司之所得。等到A公司依法解約並沒入定金時，該筆定金轉為違約金，此時依A公司之主觀認知，該筆違約金「在法律上」應歸其「終局」保有，但這也只是A公司方對法律上權利歸屬之主觀認知，有必要探究「確定性」要件之符合。

「（客觀）確定」與否，有程度高低之問題，因此一筆社會資源是否「終局確定」取得，而應被列為「債權收入」，抑或是「雖終局但尚未確定」取得，而應被列為「或有債權」，是一待釐清之法律爭點。在沒有財稅差異之情況下，其抽象標準，自然要以財務會計準則之規定為依據。而在具體涵攝過程中，固應由編制財務報表之企業自為判斷決定，但需受到簽證會計師之查核。而經簽證查核後之財務報表記載內容，原則上即是核課企業營利事業所得稅之事實基礎。

若徵、納雙方適用相同之財務會計準則規定，而對同一個案事實為詮釋與涵攝，卻發生不一致之結果時，法院如果無法判斷何方之定性較符合財

務會計準則之標準，至少可以要求審查財務報表正確性之簽證會計師，為公正第三方之專業說明。就算法院認為簽證會計師有收取企業給付之簽證費，對其公正性立場有所保留，亦應考量其「專業性」，參酌其會計專業意見後，再本於法院之公正立場，而為判斷論駁。

(二)高等行政法院應重為事實調查：

1. 原判決對權責發生制下，有關判斷「收入是否已實現」之「確定性」要件要素，似有誤會。誤以為「只要A公司解約並依法沒入定金，該筆由定金轉換之違約金即終局且『確定』歸A公司取得」。至於事後和解減縮違約金部分屬「損失認列」議題，而E公司為前開買賣房地爭議向第三人提起刑事詐欺告訴，也非向A公司請求返還系爭款項，檢察官偵查結果，也非判斷A公司沒收系爭款項是否於法有據。故此二事，均不影響本案A公司收入實現之判斷。
2. 依本案事實特徵，與財務會計準則公報第32號第27段所定「商品之銷售」收入認列標準，並無直接關連性。本案真正有意義之核心爭議，正如前述，實在於「收入已實現」判斷中之「確定性」要件（即特定經濟資源可為特定稅捐主體「確定」終局保有）。
3. 財政部94年令釋之規範事項，抽象來說，實與本案相同，亦係針對「特定經濟資源是否可為特定稅捐主體『確定』終局保有」一事作出例示，雖然其解釋對象為「資產管理公司取得金融機構之不良債權，其利息收入之實現認列」，但隱藏在該令釋背後之一般化法理，亦可適用於本案，原判決逕以「案例事實不同」為由，而謂本案無該令釋類推適用之餘地，顯然忽略了「平等原則」之適用。

最高行政法院之判決結論

本案原判決對收入已實現之「確定性」要件，並未進行實質之調查及認定，就A公司行使沒入定金後，E公司對應之爭訟強度及雙方之交涉經過，以及為何會有後來和解契約之簽訂，A公司為何願意放棄逾3/4之違約金，均未作成判斷。更未參考A公司101年度財務報表簽證會計師意見，與財務會計準則之相關規定，以致事證不明，尚有未盡職權調查義務之情事，有廢棄發回重為事實調查之必要，故發回原審法院更為審理。

KPMG觀察： 應如何因應此類稅務爭議？



收入通常於「已實現」或「可實現」且「已賺得」時認定，惟一般經營本業之營業收入，財務會計準則或財政部解釋函令尚有較為詳細之規範或解釋可供遵循，反而非經常發生之營業外收入認列時點，實務上容易產生稅務爭議，企業應特別注意非營業收入認列時點所隱含可能發生之稅務風險。本文引述最高行政法院判決，釐清權責發生制之相關概念：收入「已實現」之判斷，無論是「現實終局取得」，抑或是「在法律上取得給付請求權（且有收現可能）」都必須重視「終局性」與「確定性」，「（客觀）確定與否」係個案上必須釐清之重要法律爭點。而「（客觀）確定與否」，應由編制財務報

表之企業依據財務會計準則之規定，自為判斷決定，但需受到簽證會計師之查核。除非有財稅差異之情況下，依營利事業所得稅查核準則第2條第2項之規定，經簽證查核後之財務報表記載內容，原則上即是企業營利所得稅之事實基礎。因此，當營利事業發生買賣糾紛時，應留存相關資料，包含往來文件、會議會商紀錄、法律訴訟等文件，注意帳務處理及申報相關事宜，並與會計師充分討論相關問題會計及稅務處理方式。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

陳志愷

主持會計師

+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

黃素貞

主持會計師

+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

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.