



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2018年4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。

本期新頒解釋函令摘錄4則，財政稅務要聞摘錄6則，稅務爭議預防解決案例研討為「稅捐機關錯誤核定遺產稅，時隔逾15年法院再審現轉機」，敬請參閱。



黃彥賓

會計師

法規增修&新頒解釋函令

- 02 「所得稅法」第100條之2所稱所得額計算暨投資抵減稅額之限制規定
- 11 核釋「納稅者權利保護法」有關基本生活所需之費用計算規定
- 12 核釋「所得稅法」第3條之4第6項之信託基金申請核發我國居住者證明之相關規定
- 14 核釋民間機構參與交通建設及重大公建設免納營業事業所得稅，「課稅所得」之認定

財政稅務要聞摘錄

- 16 營業人當期無銷售額，若逾期申報者，仍須加徵滯報金或怠報金
- 17 外國營利事業跨境銷售電子勞務之報酬，如有溢扣繳稅款，得向稽徵機關申請退稅
- 18 公司申請復查不可以代表人個人名義提出
- 19 營利事業取得國外納稅憑證免再經我國駐外單位驗證
- 20 營業人出售土地容積移轉權益，係屬銷售勞務，應依法課徵營業稅
- 21 逾期繳納稅款加徵滯納金，與自動補報補繳稅款加計利息之適用情形不同

稅務爭議預防與解決專題報導

- 23 稅捐機關錯誤核定遺產稅，時隔逾15年法院再審現轉機

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。

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

法規增修 & 新頒解釋函令

「所得稅法」第100條之2所稱所得額計算暨投資抵減稅額之限制規定

財政部107年3月23日台財稅字第10604678950號令

財政部核定「所得稅法」第100條之2第1項所稱本法及附屬法規或其他法律有關所得額計算暨投資抵減稅額之限制規定(彙整表如下)，並廢止本部88年8月13日台財稅第881935783號函。

● 營利事業所得稅

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
一. 訂有列支標準或限額之項目			
(一)向非金融業借款之利息	所得稅法第30條	營利事業所得稅查核準則(以下簡稱查核準則)第97條	以不超過財政部核定發布之營利事業借款利率最高標準為限。
(二)獨資、合夥事業職工之薪資(104年度至106年度申報案件適用)	所得稅法第32條	查核準則第71條	以不超過財政部核定發布之營利事業員工薪資通常水準為限。
(三)職工退休金準備、職工退休基金、勞工退休準備金、勞工退休金或年金保險費	所得稅法第33條	查核準則第71條	以不超過本法及查核準則規定之提列或提撥額度為限。

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
(四)捐贈	所得稅法第36條、政治獻金法第19條、私立學校法第62條、文化創意產業發展法第26條。	查核準則第79條	以不超過本法、政治獻金法、私立學校法、文化創意產業發展法、查核準則等規定之額度為限。
(五)交際費	所得稅法第37條	查核準則第80條	以不超過本法及查核準則規定之額度為限。
(六)關係人之利息支出	所得稅法第43條之2	營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法	以不超過本法及營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法規定之額度為限。
(七)備抵呆帳	所得稅法第49條	所得稅法施行細則第47條、查核準則第94條	以不超過本法、施行細則及查核準則規定之提列額度為限。
(八)折舊	所得稅法第51條、第51條之1及第54條	查核準則第77條之1、第84條、第95條	以不超過本法及查核準則規定之額度為限。
(九)各項耗竭及攤折	所得稅法第59條、第60條及第64條	查核準則第96條	以不超過本法及查核準則規定之計提金額為限。
(十)製造費用及營業費用取得小規模營利事業出具之普通收據	查核準則第67條		以不超過查核準則規定之額度為限。
(十一)職工福利		查核準則第81條	以不超過查核準則規定之額度為限。

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
(十二)以往年度虧損扣除金額	所得稅法第39條		以不超過本法規定可扣除數額為限。
(十三)中小企業增僱員工或加薪薪資費用加成減除金額	中小企業發展條例第36條之2	中小企業增僱員工薪資費用加成減除辦法、中小企業員工加薪薪資費用加成減除辦法	以不超過中小企業發展條例規定之比率為限。
(十四)智慧財產權讓與或授權收益範圍內之研發支出加倍減除金額	產業創新條例第12條之1	我國個人或公司研究發展支出適用加倍減除辦法	以不超過產業創新條例規定之比率為限。
二. 不得列為費用或損失項目			
(一)免納所得稅之土地及其土地改良物交易損失	所得稅法第4條第1項第16款、第4條之5	所得稅法施行細則第8條之4	不得自所得額中減除。
(二)證券交易損失	所得稅法第4條之1		不得自所得額中減除。
(三)期貨交易損失	所得稅法第4條之2		不得自所得額中減除。
(四)資本之利息	所得稅法第29條	所得稅法施行細則第34條、查核準則第97條	不得列為費用或損失。
(五)家庭之費用、各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰	所得稅法第38條	所得稅法施行細則第42條之1、查核準則第62條及第90條	不得列為費用或損失。
(六)未實現之費用及損失		查核準則第63條	除依法得列支之項目外，不得列為費用或損失。

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
(七)個人綜合所得稅、依加值型及非加值型營業稅法第51條及第52條規定追繳或繳納之營業稅、營利事業所得稅及扣繳他人之所得稅款		查核準則第90條	不得列為成本費用。
(八)出售屬所得稅法第4條之4第1項規定之土地繳納之土地增值稅	所得稅法第24條之5	查核準則第90條	不得列為成本費用

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
三. 訂有限額之投資抵減稅額 (一)研究發展、人才培訓、設備或技術支出投資抵減	產業創新條例第10條、中小企業發展條例第35條、資源回收再利用法第23條、生技新藥產業發展條例第5條、促進民間參與公共建設法第37條、獎勵民間參與交通建設條例第29條	公司研究發展支出適用投資抵減辦法、中小企業研究發展支出適用投資抵減辦法、資源回收再利用事業購置設備及研究支出適用投資抵減辦法、生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法、民間機構參與重大公共建設適用投資抵減辦法、民間機構參與交通建設適用投資抵減辦法	以不超過左列相關法律及附屬法規規定抵減率計算之金額及抵減限額為限。
(二)營利事業股東投資抵減	生技新藥產業發展條例第6條、促進民間參與公共建設法第40條、獎勵民間參與交通建設條例第33條、電影法第7條	營利事業適用生技新藥公司股東投資抵減辦法、民間機構參與重大公共建設營利事業股東適用投資抵減辦法、營利事業投資製作國產電影片投資抵減辦法	以不超過左列相關法律及附屬法規規定抵減率計算之金額及抵減限額為限。
(三)國際觀光宣導推廣費用支出投資抵減	發展觀光條例第50條	觀光產業配合政府參與國際觀光宣傳推廣適用投資抵減辦法	以不超過左列法律及附屬法規規定抵減率計算之金額及抵減限額為限。
(四)投資於都市更新事業之都市更新事業投資抵減	都市更新條例第49條	股份有限公司組織之都市更新事業機構投資於都市更新地區適用投資抵減辦法	以不超過左列法律及附屬法規規定抵減率計算之金額及抵減限額為限。

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
(五)投資於新市鎮建設之投資抵減	新市鎮開發條例第14條	股份有限公司投資新市鎮建設獎勵辦法	以不超過左列法律及附屬法規規定抵減率計算之金額為限。
(六)投資於劃定適用租稅減免地區且經營符合有利於新市鎮發展產業之投資抵減	新市鎮開發條例第24條	新市鎮產業引進稅捐減免獎勵辦法	以不超過左列法律及附屬法規規定抵減率計算之金額為限。
四. 基本所得額扣除金額	所得基本稅額條例第8條		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。

● 綜合所得稅

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
一. 免稅額	所得稅法第5條第1項及第17條第1項第1款		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
二. 扣除額	所得稅法第17條第1項第2款第1目		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
(一)標準扣除額			
(二)列舉扣除額	所得稅法第17條第1項第2款第2目之1		對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈以不超過本法規定之額度為限。
1. 捐贈			
2. 保險費	所得稅法第17條第1項第2款第2目之2		以不超過本法規定之金額為限。
3. 購屋借款利息	所得稅法第17條第1項第2款第2目之5		以不超過本法規定之金額為限。
4. 房屋租金支出	所得稅法第17條第1項第2款第2目之6		以不超過本法規定之金額為限。
5. 公職人員選舉罷免法規定之競選經費及罷免經費	公職人員選舉罷免法第42條		以不超過公職人員選舉罷免法規定之金額為限。
6. 總統副總統選舉罷免法規定之競選經費	總統副總統選舉罷免法第40條		以不超過總統副總統選舉罷免法規定之金額為限。
7. 私立學校法規定之捐贈	私立學校法第62條		以不超過私立學校法規定之額度為限。
8. 政治獻金法規定對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈	政治獻金法第19條		以不超過政治獻金法規定之金額為限。
9. 運動產業發展條例規定對運動員之捐贈	運動產業發展條例第26條之1		以不超過運動產業發展條例規定之金額為限。

項目	本法及相關法律	附屬法規	限制標準
(三)特別扣除額	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之1		以不超過當年度申報之財產交易所得為限。
1. 財產交易損失	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之1		以不超過當年度申報之財產交易所得為限。
2. 薪資所得特別扣除	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之2		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
3. 儲蓄投資特別扣除	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之3		以不超過本法規定之金額為限。
4. 身心障礙特別扣除	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之4		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
5. 教育學費特別扣除	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之5		以不超過本法規定之金額為限。
6. 幼兒學前特別扣除	所得稅法第17 條第1 項第2款第3目之6		以不超過本法規定之金額為限。
三. 個人稿費、版稅等免稅額	所得稅法第4 條第1 項第23 款		以不超過本法規定之金額為限。
四. 基本生活費差額	納稅者權利保護法第4 條	納稅者權利保護法施行細則第3 條	以不超過左列法律及附屬法規規定計算之減除金額為限。
五. 租賃所得免稅額度	住宅法第15 條及第23 條、租賃住宅市場發展及管理條例第17 條		以不超過左列法律規定之金額為限。
六. 個人對高風險新創事業公司之投資支出減除金額	產業創新條例第23 條之2		以不超過產業創新條例規定之金額為限。
七. 基本所得額扣除金額	所得基本稅額條例第13 條		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
(一)死亡保險給付免予計入基本所得額額度	所得基本稅額條例第12 條		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。
(二)死亡保險給付免予計入基本所得額額度	所得基本稅額條例第12 條		以不超過各年度財政部依法公告之金額為限。

KPMG補給站

綜合所得稅納稅義務人申報之免稅及扣除項目限額金額，及營利事業納稅義務人申報之成本費用或損失及投資抵減額，超過規定限制(下稱超限項目)，致短繳自繳稅款，應加計利息，故財政部前於88年8月13日以台財稅第881935783號函彙整其適用範圍。為配合相關法令增修，財政部爰重新檢討此一適用範圍，而發布本則解釋，並廢止舊函釋規定。

本解釋明確相關租稅減免法律規定之投資抵減稅額超過規定抵減率計算之金額及抵減限額、費用加計減除超過規定比率、以往年度虧損扣除金額超過規定可扣除數額、關係人利息支出超過規定額度，繳納之個人綜合所得稅、營利事業所得稅、扣繳他人之稅款、短漏及短開發票之營業稅款、出售土地繳納之土地增值稅、基本所得額超過規定限額，及納稅者權利保護法基本生活費差額超過規定計算之減除金額，均屬超限項目。另對於旅費之日支費超過規定標準，因係認屬員工薪資所得，故本解釋予以排除超限項目範圍，應予留意。 **K**

核釋「納稅者權利保護法」有關基本生活所需之費用計算規定

財政部107年3月20日台財稅字第10604720580號

個人於年度進行中因死亡或離境，依所得稅法第71條之1第1項本文或第2項本文規定辦理死亡或離境年度綜合所得稅結算申報，其免稅額及標準扣除額之減除，應依同法第17條之1規定，分別按該年度死亡前日數或在中華民國境內居住日數，占全年日數之比例，換算減除；其於適用納稅者權利保護法第4條第1項及同法施行細則第3條第1項規定時，其死亡或離境年度每人基本生活所需之費用，亦應按該年度死亡前日數或在中華民國境內居住日數，占全年日數之比例換算。

KPMG補給站

自106年12月28日起施行之納稅者權利保護法第4條明定，基本生活所需費用不得加以課稅，財政部已於106年12月11日以台財稅字第10604676540號公告106年度每人基本生活所需之費用金額為新臺幣166,000元，本函令乃明示遇有境內居住者於年度中死亡或離境其基本生活所需之費用亦需比照所得稅法第17條之1規定換算。 **K**

核釋「所得稅法」第3條之4第6項之信託基金申請核發我國居住者證明之相關規定

財政部107年3月6日台財際字第10600686840號

一. 所得稅法第3條之4第6項規定之信託基金依避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（以下簡稱租稅協定）規定，申請核發我國居住者證明，應依下列規定辦理：

(一)前開信託基金，係依信託契約所約定之信託財產或信託資金，非所得稅法規定之課稅主體，稽徵機關不得對該基金核發我國之居住者證明

(二)開信託基金之信託契約載有「證券投資信託基金（共同信託基金）得為受益人之權益由經理公司（受託人）代為處理本基金投資所得相關稅務事宜」者，該信託基金之信託業者或證券投資信託事業（以下合稱信投事業）得向該事業登記所在地之轄區國稅局申請按基金別核發載明「我國居住者之受益人持有受益權單位數占該基金發行受益權單位總數比例（以下簡稱我國居住者持有比例）」之居住者證明，並依下列規定辦理：

1. 信投事業應檢附所得發生前一年12月31日至所得發生時任一時點，依基金受益人名冊出具之我國居住者持有比例之聲明書；其透過基金銷售機構銷售部分，得依該銷售機構出具其銷售部分受益人為我國居住者比例之聲明書，計算該基金整體為我國居住者持有比例。
2. 信投事業或基金銷售機構於確認受益人為我國居住者身分時，得以中華民國國民身分證、依我國法律組織、設立或成立之機關、機構、團體、事業相關資料、依金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法規定之盡職審查資料或其他足資證明為我國居住者之文件認定。但信投事業或基金銷售機構明知或可得而知基金受益人依適用租稅協定規定非屬我國居住者之人不得計入我國居住者比例。

(三)信投事業登記所在地之轄區國稅局依本令規定受理申請，認有查對信投事業出具聲明書必要，或他方締約國稽徵機關審核我國信託基金申請適用租稅協定，認有查對前開居住者證明所載我國居住者持有比例必要，依租稅協定資訊交換條文規定，向我國主管機關個案請求受益人名冊或其他足資證明文件，信投事業及基金銷售機構應配合稽徵機關查核提供。

二. 修正本部96年4月26日台財稅字第09604514330號令，刪除第1點。

KPMG補給站

依法經行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信託基金、期貨信託基金或其他信託基金，依據財政部96年4月26日台財稅字第09604514330號令第1點規定，其取得個別基金受益人授權或同意及檢具受益人名冊，得申請核發信託基金之我國居住者持有比例之居住者證明。而本財政部107年令釋，針對信託契約中明定信託基金得為受益人之權益，由受託之信投事業代為處理相關稅務事宜之情形，簡化為得依該受託之信投事業或其透過之銷售機構所出具基金受益人為我國居住者持有比例之聲明書，申請核發上開居住者證明。因本令釋係有利於納稅義務人之解釋，故對於尚未核課確定之案件均可適用。 **K**

核釋「民間機構參與交通建設免納營利事業所得稅辦法」及「民間機構參與重大公共建設適用免納營利事業所得稅辦法」有關「課稅所得」之認定

財政部107年2月26日台財稅字第10600728630號

- 一 促進民間參與公共建設法第36條規定，民間機構得自所參與重大公共建設開始營運後有課稅所得之年度起，最長以5年為限，免納營利事業所得稅。所稱課稅所得，依民間機構參與重大公共建設適用免納營利事業所得稅辦法第2條第1款規定，指民間機構參與各重大公共建設之營業收入減除營業成本、營業費用，加計歸屬該重大公共建設之非營業收益及減除歸屬該重大公共建設之非營業損失後之餘額為正數，依所得稅法規定應課徵營利事業所得稅之所得。
- 二 民間機構依前開辦法規定計算「依所得稅法規定應課徵營利事業所得稅之所得」，應以其所參與重大公共建設之當年度所得額，減除所得稅法第39條第1項但書規定經稽徵機關核定之前10年內各期虧損後之餘額為正數，為有課稅所得之年度。減除時，應以各該期虧損屬於該重大公共建設之虧損為限。
- 三 獎勵民間參與交通建設條例第28條所稱「有課稅所得之年度」及民間機構參與交通建設免納營利事業所得稅辦法第2條第1款所定「課稅所得」，準用前二點規定。

KPMG補給站

促進民間參與公共建設法第36條定有開始營運後有「課稅所得」之年度起5年免徵營利事業所得稅，並得於4年內選擇延遲免稅之規範。依據「民間機構參與重大公共建設適用免納營利事業所得稅辦法」規定，前開免納營利事業所得稅之範圍，以經營重大公共建設之所得為限，至其經營附屬事業所得不適用之。故所謂有「課稅所得」，指民間機構參與各重大公共建設相關之當年度課稅所得，減除所得稅法第39條第1項但書規定之前10年虧損屬於該重大公共建設之虧損，本令釋爰予以訂明。另對於獎勵民間參與交通建設條例第28條所規定之同一免稅獎勵，亦採一致性處理。**K**



財政稅務要聞摘錄

營業人當期無銷售額， 若逾期申報者，仍須加 徵滯報金或怠報金

107年03月22日 財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，營業人未依規定期限申報銷售額及統一發票明細表，依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第35條及第49條規定，不論有無銷售額或應納稅額，仍須加徵滯報金或怠報金。

該局說明，轄內甲公司因106年7至8月當期無銷售額及應納稅額，未依營業稅法第35條第1項規定，於106年9月15日前申報同年7至8月營業人銷售額與稅額申報書及統一發票明細表，而遲至106年9月28日始完成申報，已逾規定申報期限，該局依規定加徵滯報金1,200元。甲公司不服，主張因無營業收入，誤以為無須辦理營業稅申報，申請復查及提起訴願均遭駁回。嗣後甲公司未提起行政訴訟，本案已確定在案。

該局特別呼籲，請納稅義務人特別注意，營業人不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，向所轄稽徵機關申報營業稅，以避免因未依規定期限申報，而遭加徵滯報金或怠報金。

KPMG補給站

滯報金係對依法有申報義務而不申報者，予以處罰；怠報金係對經催促而仍不申報者之處罰，兩者均係對負有租稅申報行為義務而不為者之行政罰，並不以構成漏稅為要件。而營業稅法逾期申報之滯報金或怠報金加徵，縱使營業人當期無應納稅額，仍有最低之處罰金額，故與所得稅第108條及第108條之1有關無應納營利事業所得稅額或應納未分配加徵稅額，應無加徵滯報金或怠報金之情形不同。 **K**



外國營利事業跨境銷售電子勞務之報酬，如有溢扣繳稅款，得向稽徵機關申請退稅

107年03月20日 財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局表示，因網路跨境交易日益頻繁，外國營利事業利用網路或其他電子方式提供電子勞務予國內營利事業所收取之報酬，如屬我國來源所得，且該外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人，我國營利事業應於給付報酬時，依所得稅法第88條及第92條規定辦理扣繳及憑單申報。

該局指出，自106年度起，外國營利事業跨境銷售電子勞務之我國來源收入，經向稽徵機關申請並經核定其適用之淨利率及境內利潤貢獻程度者，得以我國來源收入依該淨利率及貢獻程度計算應課稅所得額，由扣繳義務人於給付時依規定之扣繳率20%扣繳稅款；倘該外國營利事業於取得報酬後才申請核定適用之淨利率及境內利潤貢獻程度，致其已被扣繳之稅款與經稽徵機關核定之實際所得額或淨利率、境內利潤貢獻程度計算之應扣繳稅款不同，而有溢繳之扣繳稅款者，得自取得收入之日起5年內，自行或委託代理人(亦可委託扣繳義務人為代理人)，向稽徵機關申請退稅。

該局另說明，截至107年3月15日，我國已與32個國家簽署全面性租稅協定，上開跨境銷售電子勞務之外國營利事業如經向稽徵機關申請並核准適用租稅協定有關營業利潤相關減免規定者，得由該外國營利事業或扣繳義務人自繳納之日起5年內，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請退還溢扣繳稅款。

KPMG補給站

財政部於今(107)1月2日發布解釋，在「境內無固定營業場所及營業代理人」之外國營利事業，銷售「電子勞務」予我國境內買受人(包含B2B及B2C)所收取之報酬，其來源於我國之收入得以收入總額扣除相關成本費用再乘上貢獻度為我國來源所得，該相關淨利率、貢獻程度之適用需由納稅義務人或其委託之代理人向稽徵機關申請核定。由於本令釋之適用涉及是否屬電子勞務、是否屬我國來源所得及所得類別之判斷，且其適用範圍與課稅原理與營業稅不同，故為免徵納雙方認知不一而衍生稅務爭議，建議於適用前仍應有妥善周全之評估及準備。**K**

公司申請復查不可以代表 人個人名義提出

108年03月16日 財政部南區國稅局

公司對核定應納稅額之處分如有不服，應於繳納期間屆滿之翌日起30日內申請復查，但如申請主體不符合法定當事人之資格者，稅捐稽徵機關復查決定會以程序不合駁回。南區國稅局說明，依法設立之公司，具有法律上獨立人格，與代表法人之自然人，係各別的權利義務主體，公司欲行使法律上權利，依稅捐稽徵法第35條及同法施行細則第11條第2項規定，應以該公司名義申請始符合規定。

該局表示，臺灣中小企業大多為家族企業或有時為一人公司，常有公司與其代表人權利義務或身分發生混淆，以致受理復查案件中發現，有些公司組織逕以代表人個人名義申請復查，造成當事人主體不適格的情形，徒增後續相關補正程序困擾，倘未能及時補正，稽徵機關會以程序不合駁回復查申請。

國稅局特別提醒，營利事業對稅捐處分不服，除須依法定期限申請復查外，應注意當事人資格之規定，以避免申請主體不符合法定當事人資格，而影響自身行政救濟權益。

KPMG補給站

公司具有法律上獨立人格，故行政程序法第21條規定，法人有行政程序之當事人能力。由於公司與代表人(負責人)係各別的權利義務主體，因此公司欲行使復查等行政救濟，應以該公司名義申請；然若為所得稅扣繳之復查等行政救濟程序，因公司扣繳義務人為負責人，則應以該負責人名義申請。如申請人錯誤，將因當事人不適格，產生「程序不符，實體不究」之後果，應予留意。 **K**



營利事業取得國外納稅憑證免再經我國駐外單位驗證

107年03月13日 財政部高雄國稅局

隨著企業全球發展趨勢，跨國投資日益頻繁，營利事業總分支機構分屬境內外者，頗為常見。類此跨國經營之企業，於年度結算申報時，應就境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，但已向所得來源國繳納之境外所得稅，可依所得稅法第3條第2項規定，提出國外稅務機關發給之納稅憑證申報扣抵本國營利事業所得稅應納稅額。

高雄國稅局表示，現行營利事業適用所得稅法第3條第2項有關就國外所得併同課稅時，其依國外稅法已納之所得稅得於規定限額內扣抵我國應納稅額，應提示國外稅務機關發給之納稅憑證，並經所在地我國駐外使領館或其他經認許機構之驗證，始准抵扣；惟財政部基於簡化稅政及減少營利事業納稅依從成本，於106年8月25日以台財稅字第10604544060號令核釋納稅義務人依法申報扣抵境外已納之所得稅時，如已提出所得來源國稅務機關發給之納稅憑證，得免檢附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驗證文件，以簡政便民。

高雄國稅局特別提醒營利事業注意，雖然扣抵國外已繳納稅額之相關國外納稅憑證免再經我國駐外單位驗證，但仍應保留足資證明繳納該境外所得稅事實之證明文件，俾供稽徵機關調查時審查認定，以維護自身權益。【#101】

KPMG補給站

為簡化稽徵程序，財政部於106年8月25日以台財稅字第10604544060號令核釋國外稅額扣抵之納稅憑證，得免再檢附我國駐外單位的驗證文件。惟需注意本令釋之適用，並不包括依據臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定之大陸地區及間接投資第三地區稅額扣抵，因此若欲扣抵該項已納稅額，仍需檢附同條例施行細則第21條規定之驗證文件。 **K**

營業人出售土地容積移轉權益，係屬銷售勞務，應依法課徵營業稅

107年03月07日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，營業人出售土地容積移轉權益取得之收入，屬加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第3條第2項規定所稱之銷售勞務，應開立應稅統一發票，並課徵營業稅。

該局指出，營業人取得土地容積移轉權益，嗣後再銷售予第三人，係將該土地可建築樓地板面積移轉至其他可建築土地作為建築使用，性質與出售土地有別，係為「權利移轉」，按財政部98年6月6日台財稅字第09800142920號函釋規定，核屬銷售勞務，應依規定開立應稅統一發票並申報應稅銷售額。

該局舉例說明，甲公司於102年間取得公共設施保留地容積移轉權益，嗣後再以1億1,266萬餘元銷售予第三人，惟誤認係銷售屬營業稅法第8條第1項第1款所稱免徵營業稅之土地，遂開立免稅統一發票並申報免稅銷售額，經該局查獲，涉開立統一發票應行記載事項未依規定記載或記載不實，並短漏報應稅銷售額1億餘元，除核定補徵營業稅額5百餘萬元外，另依營業稅法第51條第1項第7款及同法第48條規定，擇一從重處罰。

KPMG補給站

「容積移轉」是將原依法可建築之基準容積受到限制部分，自土地所有權中分離出來，移轉至其他地區建築使用，可不併同土地所有權移轉，因此土地容積權益為一種權利，其移轉，屬營業稅法第3條第2項所稱之銷售勞務範疇，故應課徵營業稅。而依有關規定移轉容積之所得計算，如移轉者為個人且為送出基地之土地所有權人，依據財政部88年9月27日台財稅第881946203號函釋規定，其成本及相關費用以該容積權益移轉收入之100%計算。 **K**

逾期繳納稅款加徵滯納金，與自動補報補繳稅款加計利息之適用情形不同

107年03月06日 財政部南區國稅局

南區國稅局表示，營業人已如期申報銷售額，但未繳納應納稅額者，應自繳納期限屆滿的次日起，每逾2日按滯納的稅款加徵1%滯納金，並不因已如期申報，而適用自動補報補繳加計利息免罰的規定。

該局舉例說明，甲公司於106年5月15日辦理106年3至4月期銷售額申報，惟未繳納營業稅，遲至106年5月18日才繳納，已逾規定繳納期限3日，依規定應按其滯納的稅款加徵1%滯納金。甲公司不服，認為短漏報稅捐者，依稅捐稽徵法第48條之1規定，納稅義務人主動補報補繳所漏稅款，只要是未經檢舉或未進行調查的案件，均可免除處罰，僅須受較輕的加計利息處分；反觀延遲繳納稅款者，卻須受較重的加徵滯納金處分，遂提起行政救濟，經行政法院裁定駁回。

行政法院裁定理由指出，滯納金的加徵，係因甲公司未於期限內繳納稅款所加的制裁，與是否自行申報或有無經法院裁罰等無關。課徵營業稅所附加的滯納金，其法律性質相當於司法上債務關係的延遲利息，具有對於遲延納稅的民事罰性質。據此，加徵滯納金是對納稅義務人違反結算申報作為義務所為之制裁，乃增進公共利益所必要，與憲法比例原則尚無牴觸。又稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰規定，僅適用在科處罰鍰及刑責案件，本件甲公司僅予加徵滯納金，並未科處罰鍰，自無該條規定之適用。

該局提醒，營業人每期申報營業稅時，如有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報，以免因逾期繳納稅款而遭加徵滯納金。

KPMG補給站

適用稅捐稽徵法第48條之1加計利息免罰之規定，除需符合屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查外，尚需完成補報及補繳程序，而其免罰之範圍包括稅捐稽徵法第41條（以詐術或不正當方法逃漏稅捐罪）、第42條（以詐術或不正當方法違反代徵或扣繳義務罪）、第43條（前二條之教唆或幫助犯等罪）、第44條（未給與、取得及保存憑證之處罰）、第45條（未設置、記載及保存帳簿之處罰）及各稅法所定關於逃漏稅之處罰。故逾期繳納稅款而依稅捐稽徵法第20條所加徵之滯納金，並非同法第48條之1得適用免罰之範圍。K



稅務爭議預防 與解決專題報導

稅捐機關錯誤核定遺產稅，時隔逾15年法院再審現轉機

爭點：

稅捐機關課稅事實認定錯誤之已確定核課處分，納稅人可否請求退還溢繳之稅款；當事人以「發現未經斟酌的證物或得使用該證物」提起再審之訴，所稱「發現」，係須當事人主觀上知悉為準或僅係可得知悉？

事實摘要：

被繼承人某乙死亡後，繼承人甲未依規定辦理遺產稅申報，經稅捐機關依查得資料核定被繼承人某乙之遺產淨額為153,610,630元，應納遺產稅額為62,151,627元，另按應納稅額裁處1倍罰鍰。甲不服，提起復查，遺產稅部分經稅捐機關改依更正程序處理，變更核定應納稅額為61,072,245元，甲並未再續行救濟，該核定處分於91年7月30日確定。

嗣後，甲分別以97年5月20日及同年7月16日申請書，以被繼承人某乙生前提供土地設定抵押為A有限公司（下稱A公司）向京城銀行嘉義分行貸款之擔保所生之保證債務，因債務人清償不能，致使遺產土地確實償付債務為由，主張原核定遺產總額應扣除被繼承人某乙死亡前未償債務，並應退還其溢繳之遺產稅。經稅捐機關97年10月21日函復否准其申請。甲不服，提起訴願，遭決定駁回，提起行政訴訟，經原法院98年度訴字第254號判決及100年度判字第1766號判決駁回其訴及上訴確定。

其後，甲為了解系爭遺產遭強制執行之過程及稅捐機關就遺產之執行是否知悉，於105年9月1日聲請調閱嘉義地院87年度執字第3236號及91年度執字第8699號執行案卷，發現於強制執程序程中，嘉義市地政事務所早於87年即以副本通知稅捐機關，某乙財產遭嘉義地院87年度執字第3236號強制執行乙事，此外，嘉義市地政事務所亦曾就某乙之遺產及所負債務本金計

625,000,000元以副本通知稅捐機關，上開發現足以證明稅捐機關於核課遺產稅時，明知甲所繼承之遺產總值為負數，並無遺產稅可言，不應課徵遺產稅而仍予課徵，屬稅捐稽徵法第28條規定之「可歸責於政府機關之錯誤」，以致甲溢繳遺產稅達59,764,468元，因而以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13款之再審事由，提起再審之訴，經原法院判決駁回後，乃提起本件上訴。（本案時序如下示圖）

91年7月核課處分確定

97年5月申請退稅

稅務機關10月駁回申請

98年8月高雄高等行政法院駁回

100年10月最高行政法院駁回

105年11月高雄高等行政法院再審駁回

107年2月最高行政法院廢棄原判決



裁判要旨：

廢棄原判決前之法院見解：

(一)本件遺產稅之納稅義務人(甲)並未於期限內申報遺產稅，稅捐機關逕行核定遺產稅及罰鍰後，原告(甲)於91年1月25日提出申請書，稅捐機關乃以遺產稅更正或註銷通知單，更正核定債權人之債權僅300,000元，此有卷附之遺產稅更正或註銷通知單可憑，足認甲並未申報被繼承人某乙遺有保證債務，顯無稅捐稽徵法第28條第1項『自行適用法令錯誤或計算錯誤』致溢繳稅款之情形；又稅捐機關於作成遺產稅更正核定時，無從就該項事實予以查核認定、適用法律，進而計算遺產稅，則稅捐機關依更正核定時之事實，核定應納稅額或應補徵稅額，亦無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，本件即不符稅捐稽徵法第28條第2項申請退稅之要件。

(二)甲之被繼承人某乙生前連帶保證債務，雖因主債務人A公司未依約清償，已屆清償期，且京城銀行曾於被繼承人某乙生前查封系爭4筆土地及系爭土地改良物，然被繼承人某乙死亡時系爭4筆土地及地上建築改良物並未拍定，系爭4筆土地及地上建築改良物係於被繼承人死亡後(94年12月19日)始經債權銀行承受，並於95年5月19日實行分配，是被繼承人某乙係於94年間始確定代償債務，因此，稅捐機關於91年間核定某乙之遺產總額時，該保證債務仍屬『或有負債』，實無從認列為未償債務。況稅捐機關尚將其認列為未償債務，然該債務最終應由主債務人A公司負責，同理亦應認繼承人償還後，對主債務人取得同額之債權，而將該債權列入遺產計算其遺產總額，對遺產稅稅基之計算亦不生影響。

(三)另，甲雖主張其於105年9月1日聲請閱覽上開文書所屬之相關民事強制執行案卷後始發現上開文書證據，而得作為行政訴訟法第273條第1項第13款再審事由之證物。惟甲身為上開強制執行事件債務人之一，則甲不僅於原確定判決審理過程中已知有上開強制執行事件存在而得閱覽該卷證，抑且其早於原確定判決審理前，經其身為上開強制執行事件債務人之身分亦可於執行程序中知悉上開函文。則甲據為提起本件再審之訴之上開文書顯非在原確定判決訴訟程序時為甲所不知，或雖知有此證物之存在而不能使用，今始知悉或得予利用者甚明，即與行政訴訟法第273條第1項第13款所稱之「發見未經斟酌之證物或得使用該證物」之要件不合。

最高行政法院見解(廢棄原判決)：

(一)稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款(參照最高行政法院106年12月份第2次、107年1月份第1次庭長法官聯席會議決議)。

(二)按行政訴訟法第273條第1項第13款所謂「當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者」所稱「發現」係以當事人主觀上知悉為準，如僅係可得知悉，實際上不知，尚難謂已發現，此為其文義上之當然解釋，且符合再審制度係作為對於確定終局判決之事後救濟程序之意旨；如認為當事人於前訴訟程序事實審言詞辯論終結前可得知悉該證物存在，即屬已發現，而不得以事實審言詞辯論終結後始知悉，作為再審理由，乃增加法律所無之限制。

本件甲所提之相關強執資料顯示，確定判決之歷審法院均未知悉有該等證物，自未及斟酌其是否足以證明稅捐機關於核課系爭遺產稅時，已知悉或可得知悉「被繼承人所負債務超過遺產價值，甲並無因繼承而獲得遺產實益，無所謂遺產稅核課問題」。此外，甲上訴所提之強執資料證據亦足以推翻原確定判決所謂「A公司積欠京城銀行貸款為257,440,000元，主債務人尚非清償不能，其連帶保證債務不生代償之必要，足認被繼承人死亡時，系爭保證債務確僅為或有債務」、「稅捐機關尚將其認列為未償債務，然該債務最終應由主債務人A公司負責，同理亦應認繼承人償還後，對主債務人取得同額之債權，而將該債權列入遺產計算其遺產總額，對遺產稅稅基之計算亦不生影響」之論斷。

【判決字號】 107年度判字第105號

【裁判日期】 107.02.27

【裁判主文】 原判決廢棄，發回高雄高等行政法院

KPMG觀察

納稅義務人稅務爭議之救濟管道，於核課處分確定前得依稅捐稽徵法第35條規定提出復查及後續之訴願、行政訴訟等行政救濟程序；而於核課處分確定後，若因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅額則得依同法第28條申請退還，並進行後續行政救濟程序。然倘經行政訴訟程序後仍未獲平反，另可依行政訴訟法第273條以再審之訴對確定終局判決聲明不服。而本案歷審判決認為本件上訴人(甲)並未申報被繼承人某乙遺有保證債務，並無稅捐稽徵法第28條第1項『自行適用法令錯誤或計算錯誤』致溢繳稅款之情形；且因上訴人身為上開強制執行事件債務人之一，於執行程序中「可得知悉」被繼承人負債超過遺產價值，並無因繼承而獲得遺產實益之事實，即不符得依行政訴訟法第273條第13款之「發現」新證物之再審要件。惟再審之訴最高法院則認為本案係屬稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤，上訴人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款；且行政訴訟法第273條第13款之「發現」係以當事人主觀上知悉為準，僅係「可得知悉」，實際上不知，尚難謂已發現，因此廢棄原審判決，發回高等行政法院。可見同一事實可能因不同的法律見解產生截然不同的結果，納稅人在處理稅務爭議時面對多如牛毛的稅務法令，建議應諮詢專業意見以確保自身權益，並採取事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，以減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。KPMG的稅務團隊建議採行保護、管理及解決三個階段措施，俾利納稅人做好準備，控管及降低相關稅務爭議之產生。 **K**





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

kchen4@kpmg.com.tw

施淑惠

副總經理

+886 2 8101 6666 ext. 15346

kchen4@kpmg.com.tw

林陣蒼

律師

+886 2 8101 6666 ext. 11318

andylin@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.

© 2018 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.