



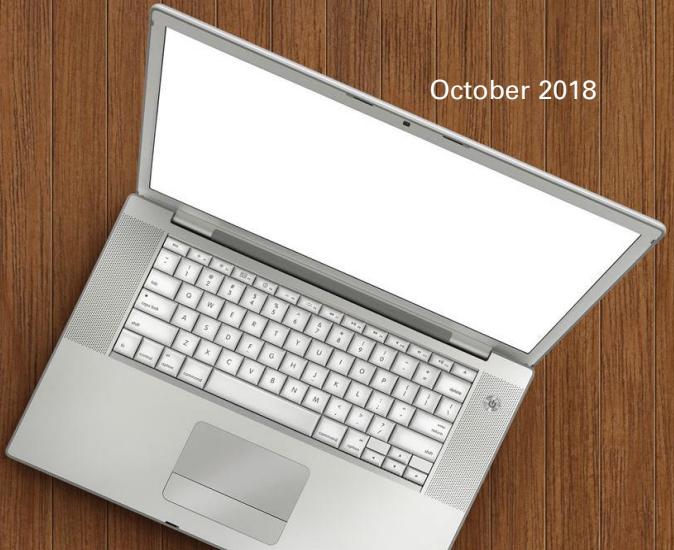
安侯建業

# 稅務新知暨 爭議預防與 解決

2018年10月號



# 本期重點掃描



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。

**陳志愷**  
執業會計師



**黃彥賓**  
會計師

# Contents

## 法規增修&新頒解釋函令

- 02 信用卡發卡機構取得特約商店之交換手續費報繳營業稅相關規定
- 03 非屬當期進項稅額不得提前申報扣抵
- 04 租地建屋課徵買賣契稅原則
- 05 未作農業使用之農地，於申報所得時減除之土地漲價總數額等費用規定

## 財政稅務要聞摘錄

- 07 以法院之催收證明列報呆帳損失，須債權已逾2年
- 08 分期付款之應收帳款債權轉讓，仍應按全部應收款為銷售額開立發票
- 09 拍賣質押物品債權人及債務人應分別開立發票
- 10 營業人以他人開立之不實發票交付買受人，三方均違法

## 稅務爭議預防與解決案例精選

- 12 稅捐罰鍰之裁處應符合比例原則

### 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

Tax App

iOS



Android





# 法規增修 & 新頒解釋函令

# 信用卡發卡機構取得特約商店之交換手續費報繳營業稅相關規定

## 財政部107年10月03日台財稅字第10704603930號令

- 一. 國內信用卡發卡機構取得國外收單機構轉付國外特約商店支付之交換手續費，得依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第7條第2款及同法施行細則第11條第2款規定，檢具外匯證明文件或國內清算機構、國際信用卡組織核帳報表，申報適用零稅率。
- 二. 國外信用卡發卡機構收取國內收單機構轉付國內特約商店支付之交換手續費，屬銷售勞務予我國營業人之報酬，參照本部101年10月15日台財稅字第10100186270號令規定，國內收單機構如於其與特約商店合約或相關收款憑證內載明，其交換手續費得按代收代付辦理者，由國內特約商店依營業稅法第36條規定報繳營業稅；未符上開規定者，國內收單機構應就其向特約商店收取全部費用及其支付國外發卡機構之交換手續費，分別依同法第35條及第36條規定報繳營業稅。
- 三. 本令發布日前尚未核課確定案件或據以申請釋示之案件，適用本令規定，其有溢繳稅款者，准予退還。國內特約商店及國內收單機構於108年1月15日前未依前點規定報繳營業稅者，主管稽徵機關應積極輔導，免依營業稅法第51條及稅捐稽徵法第44條規定處罰。

## KPMG補給站

財政部101年10月15日台財稅字第10100186270號令曾核釋信用卡國際組織之會員機構（收單機構），自特約商店收取以轉付信用卡發卡機構手續費之營業稅處理，惟當轉付之款項涉及跨境交易時，亦即國內發卡機構自國外收單機構收取之手續費，有無零稅率適用，及國內收單機構自國內特約商店收取以轉付國外發卡機構之手續費，能否以代收代付處理與其應符合之條件，實務上見解不一，部分稽徵機關曾認為國內發卡機構自國外收

取之手續費，因其提供勞務之對象係以持卡人為主，不因特約商店及收單機構在境外而可適用零稅率，而於今年5月對業者發出輔導函要求自行審視及自動補報補繳稅款，並在本所多年協助說明之下，遂有本令釋之發布。

本令釋有關零稅率適用之規範，係屬有利於納稅義務人之解釋，故依稅捐稽徵法第1條之1規定，對於尚未核課確定案件或據以申請核示之案件可予適用。K

# 非屬當期進項稅額不得提前申報扣抵

## 財政部107年8月29日台財稅字第10704610960號令

- 一. 加值型及非加值型營業稅法第15條第1項規定，營業人當期銷項稅額扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。非屬當期之進項稅額，不得提前申報扣抵銷項稅額，營業人提前申報扣抵者，主管稽徵機關應於收件審查時予以退件。
- 二. 廢止本部76年1月14日台財稅第7519142號函、77年9月17日台財稅第770661420號函及87年3月19日台財稅第871932948號函。

## KPMG補給站

進項稅額之申報扣抵期間以當期為原則，另依據加值型及非加值型營業稅法施行細則第29條規定，其未於當期申報者，得延至次期申報扣抵，次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由，並以10年之申報扣抵期間為限，本令釋予以重申其旨。**K**

# 租地建屋課徵買賣契稅原則

## 財政部107年9月19日台財稅字第10700572130號令

- 一. 土地承租人於承租土地上自費興建房屋，以土地承租人為建造執照原始起造人取得使用執照，非屬契稅課稅範圍。惟以土地出租人為建造執照原始起造人取得使用執照，或依約於土地租賃期間屆滿後移轉房屋予土地出租人，其經濟實質係土地出租人以土地使用權取得房屋，依民法第398條「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」，應按買賣契稅稅率申報納稅。
- 二. 廢止本部86年12月27日台財稅第861932893號函。

## KPMG補給站

土地承租人出資建屋並以出租人為建照原始起造人取得使用執照，係屬建築物於建造完成前土地使用權與房屋互易之買賣關係，依據契稅條例第12條第2項規定，應由使用執照所載起造人報繳買賣契稅。而土地承租人出資建屋，於土地租賃期間屆滿後移轉所有權予出租人，係屬出租人以土地使用權出讓方式支付產價以取得不動產所有權，依據契稅條例第12條第1項規定，亦應由取得方報繳買賣契稅。

至於出資建屋者以自己為起造人取得使用執照，無涉與土地使用權互易之房屋買賣，尚非屬契稅課徵範圍。**K**

# 未作農業使用之農地，於申報所得時減除之土地漲價總數額等費用規定

## 財政部107年9月10日台財稅字第10700521980號

- 個人交易所得稅法第4條之4規定課徵所得稅之土地，如前次移轉屬依土地稅法第39條之2第1項規定作農業使用之農業用地申請不課徵土地增值稅，而本次移轉個人依同條第4項或第5項規定課徵土地增值稅者，其依所得稅法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得時，應以該個人持有本次交易土地之期間依土地稅法規定計算之土地漲價總數額為同條第3項規定得減除之土地漲價總數額；至其本次交易未自房屋、土地交易所得減除之土地漲價總數額部分所繳納之土地增值稅，得於計算該房屋、土地交易所得或損失時列為費用減除。
- 前點後段得減除之土地增值稅，應以本次交易依土地稅法第39條之2第4項或第5項規定繳納之全部土地增值稅，按其未自房屋、土地交易所得減除之土地漲價總數額占本次交易依同條項規定計算之全部漲價總數額之比例計算。
- 個人交易自配偶受贈取得之土地，依前2點規定計算其持有期間得自房屋、土地交易所得減除之土地漲價總數額或土地增值稅時，以該個人依本部106年3月2日台財稅字第10504632520號令第1點規定計算之持有期間為準

## KPMG補給站

土地交易所得於課徵所得稅時，得自交易所得中減除持有期間依土地稅法規定計算之土地漲價總數額，而土地未作農業使用移轉時應課徵土地增值稅，且無所得稅法第4條之5第1項第2款免納所得稅之適用，則該農地於課徵所得稅時，考量依其土地稅法所計算漲價總數額之期間可能大於所得人實際持有土地期間，財政部爰為本令釋之發布。**K**



# 財政稅務要聞摘錄

# 以法院之催收證明列報呆帳損失，須債權已逾2年

107年09月05日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，營利事業應收帳款、應收票據及各項欠款債權逾期2年，經催收後仍未能收取本金或利息者，視為實際發生呆帳損失，應取具郵政事業已送達之存證函或向法院訴追之催收證明，於發生當年度沖抵備抵呆帳，或列報呆帳損失。

該局查核甲公司105年度營利事業所得稅結算申報案時，發現該公司列報鉅額呆帳損失，經查係到期清償日為104年11月至105年2月間之應收票據債權，該公司以地方法院所簽發之105年3月28日支付命令為憑證列報呆帳損失，惟查該等債權自原到期應行清償次日起算，均未逾2年，亦非屬債務人有倒閉、逃匿、重整、和解或破產宣告情事，核與營利事業所得稅查核準則第94條債權須逾2年經催收無著始得認列之規定不符，遂予剔除補稅。

## KPMG補給站

稅務上列報實際發生呆帳損失之事由，計有倒閉或逃匿、和解或破產之宣告或依法重整、經法院強制執行、依國外法令進行清算，及債權逾期2年經催收無著，不同事由各有其應取具之證明文件。其中債權中逾期2年，經催收無著之證明文件，為郵政事業已送達之存證函，以拒收或人已亡故為由退回之存證函或向法院訴追之催收證明，包括依法聲請支付命令、強制執行或起訴等程序。本案例雖已聲請支付命令，但權權並未逾2年，故不符列報呆帳之要件。K



# 分期付款之應收帳款債權轉讓，仍應按全部應收款為銷售額開立發票

107年09月03日 財政部中區國稅局

財政部中區國稅局表示，銷售商與消費者成立買賣合約並將應收帳款債權轉讓給資融公司，於取得資融公司撥款時，即應以全部應收取之價款為銷售額，開立銷貨統一發票交付給消費者。

該局說明，隨著消費觀念的改變，分期付款已逐漸成為消費者購物時優先選擇的付款方式，也帶動國內資融市場與銷售商之間建立更多元消費性商品分期付款及收購應收帳款的合作關係，藉由資融公司提供消費者免一次支付價款，而銷售商可快速取得資融公司撥款等優勢，吸引銷售商為擴大商品銷售及行銷，紛紛與國內各大資融公司合作。

該局舉例，甲銷售商經營美容美體產品及服務銷售，向消費者乙銷售30,000元美容課程，甲銷售商並結合丙資融公司推出消費型商品分期付款專案，提供乙免刷卡參加零利率分期付款活動，簽訂合約後，乙使用美容美體課程時，若選擇採12期分期付款，則每期僅繳付2,500元給資融公司即可，而甲銷售商當次即取得丙資融公司扣除手續費2,700元(如約定期分12期之手續費率為9%)後之撥款金額27,300元。依此例，甲銷售商應於收取丙資融公司撥付款27,300元時，即應以全部銷售金額30,000元開立統一發票交付給乙消費者。

中區國稅局分析此種商品行銷運作模式，多屬推銷文教圖書、線上數位教學課程、美粧保養及美體美容課程、機車銷售等高單價商品之營業人。該局最近查獲相關業者誤以為未提供刷卡紀錄稽徵機關不易發現或認為應按各期分期價款開立發票，致有短開或漏開發票違章情事，計查獲短漏報銷售額約6,686萬餘元，補徵營業稅及罰鍰合計551萬餘元。

## KPMG補給站

課徵營業稅之銷售額，為銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。因此營業人銷售時支付手續費予他公司，以由他公司承擔消費者分期付款之信用風險，因他公司之銷售對象並非消費者，故應由實際銷售予消費者之營業人就收取未扣除手續費之全部代價開立統一發票報繳營業稅。K

# 拍賣質押物品 債權人及債務人應分別開立發票

107年09月19日 財政部南區國稅局

南區國稅局表示，債權人拍賣債務人質押之車輛以抵償其債務，因拍賣債務人質押之車輛，係屬銷售貨物之行為，倘債權人為營業人，應開立銷售憑證交付買受人。又該被拍賣之車輛係用以抵償債務人債務，故亦屬原所有權人(即債務人)之銷售行為，債務人如為營業人，債權人應於收到買受人支付之價金時，通知債務人開立銷項憑證交付債權人作為進項憑證。

該局舉例說明，甲公司車輛經設定動產抵押權，遭債權人乙公司依動產擔保交易法公開拍賣，拍定後，乙公司發文函請甲公司開立統一發票，惟甲公司迄未依規定開立統一發票予乙公司，乃經國稅局查獲核定補徵營業稅及裁處罰緩。

該局進一步說明，依財政部99年7月19日臺財稅字第09904066410號令規定，債權人乙公司依動產擔保交易法規定占有及變賣甲公司設定質押之車輛，應由乙公司開立發票予拍定人，又原所有權人甲公司以抵押物抵償債務，係屬甲公司銷售貨物之行為，故乙公司應於收到拍定人支付價金時，通知甲公司開立銷售憑證交付予乙公司作為進項憑證。

該局特別提醒營業人，如果不是經由法院拍賣之抵押物或質押物，債權人應於收到買受人支付之價金時，通知原所有權人開立銷售憑證交付債權人作為進項憑證，債務人務必於接獲債權人通知後，開立發票予債權人，以免遭補稅及處罰。

## KPMG補給站

債權人為取償其債權而拍賣債務人設定動產質權之質押物，屬兩階段之銷售行為，即質押物由債務人銷售予債權人及由債權人銷售予拍定人之情形，故需分別依法開立統一發票。惟如係經由法院或行政執行機關拍賣，依據稅捐稽徵法第6條及「法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」規定，由執行機關於拍定或承受價額內，優先於一切債權及抵押權代為扣繳營業稅，由主管稽徵機關填發營業稅繳款書予買受人作為記帳及進項稅額扣抵憑證。**K**

# 營業人以他人開立之不實發票交付買受人，三方均違法

107年09月03日 財政部中區國稅局

營業人銷售貨物或勞務應依規定開立統一發票給與買受人，又購買貨物或勞務應確實取得實際交易對象開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，切勿漏開發票短漏報銷售額或進貨未取得實際交易對象之統一發票虛報進項稅額，否則一旦被查獲，除依法補稅處罰外，倘涉有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之情事者，將移送司法機關偵辦刑責。

中區國稅局近日查獲A公司於104年至106年間銷售貨物與B公司未依規定開立統一發票致漏報銷售額6,800萬餘元，經他人介紹得知C公司有資金需求，可藉開立無交易事實之統一發票提高銷售額美化財務報表，以向金融機構申請貸款，A公司竟請C公司虛開統一發票交付與B公司，B公司明知C公司非實際交易對象，仍將C公司開立之不實發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，案經該3家營業人認諾違章事實在案。A公司涉嫌銷貨未依規定開立統一發票漏報銷售額，逃漏營業稅及營利事業所得稅，B公司雖有進貨事實，惟因取具C公司虛開之統一發票申報扣抵銷項稅額，涉嫌虛報進項稅額，逃漏營業稅，A及B公司違章漏稅事實明確，除分別核定補徵稅額外，並依規定處予罰鍰；A公司及C公司分別涉及以不正當方法逃漏稅捐及幫助他人逃漏稅捐，已觸犯稅捐稽徵法及商業會計法等規定，乃將負責人移送司法機關偵辦刑責。

該局特別提醒營業人銷售貨物或勞務時，應依規定開立統一發票，並申報銷售額及繳納營業稅，又購買貨物或勞務時，應確認取具之統一發票為實際交易對象所開立，如有漏開統一發票短漏報銷售額、取得無交易事實之不實統一發票或非實際交易對象開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，凡在未經檢舉及稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，依稅捐稽徵法第48條之1規定，自動補報及補繳所漏稅額，並加計利息者，可免予處罰。

## KPMG補給站

案例中營業人(即B公司)購買貨物或勞務，取得供應商(即A公司)交付其他營業人(即C公司)的統一發票，如B公司確有進貨事實及C公司的統一發票確由A公司所交付，且A公司已依法補稅處罰者，依據加值型及非加值型營業稅法第51條第2項及稅捐稽徵法第44條第1項但書規定，雖得免予處虛報進項稅額之漏稅罰與未依規定取得憑證之行為罰，惟在所得稅申報上可能還是會有因會計帳證簿據不完備而喪失盈虧互抵適用之虞，除非符合情節輕微之要件（財政部101年1月30日台財稅字第10000457660號令參照），或能舉證並不知情，應予留意。K



# 稅務爭議預防與 解決案例精選

# 稅捐罰鍰之裁處應符合比例原則

## 爭點：

因適用投資抵減致無應納稅額之案件，稽徵機關於裁處罰鍰時，應符合比例原則，以避免逾越處罰之必要程度。

## 事實摘要：

甲公司101年度未分配盈餘申報案件，原列報項次12「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」新臺幣（下同）205,139,305元、未分配盈餘4,554元及加徵10%未分配盈餘稅455元，經稅局查得甲公司101年度尚未開始採用國際財務報導準則（下稱IFRS），卻採用IFRS編製財務報告後之規定，就已提列特別盈餘公積數額與股東權益減項之差額補提列特別盈餘公積，爰依據行為時之規定以101年股東權益減項之增加數，核定該項次12為114,812,175元、未分配盈餘90,331,684元及應加徵10%之未分配盈餘稅為9,033,168元；另因甲公司有已屆最後一年之投資抵減稅額可使用，故補徵稅額為0元，惟仍按所漏稅額9,032,713元（9,033,168元-455元）處0.4倍之罰鍰計3,613,085元。甲公司對罰鍰處分不服，經申請復查及訴願未獲變更，提起起訴仍遭駁回，遂依法提起上訴。

## 裁判要旨：

(一)按行政機關行使裁量權，並非不受任何拘束，其裁量權之行使，除應遵守一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則、有利及不利一律注意原則）外，亦應符合法規授權之目的，並不得逾越法定之裁量範圍（行政程序法第4條、第6條、第7條、第8條、第9條、第10條參照）。又行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」

（納稅者權利保護法第16條第3項亦有相同之規定）其立法理由載明「第一項規定裁處罰鍰時應審酌之因素，以求處罰允當。」司法院釋字第641號解釋亦明示「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當」之意旨。準此，稅捐稽徵機關於裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。

(二)本件甲公司101年度未分配盈餘申報，依其漏報或短報未分配盈餘所計算之漏稅額固為9,032,713元，惟因其尚有依廢止前促進產業升級條例第6條規定所賦予巨額的投資可抵減稅額，且已屆最後抵減年度，逾期即歸零，本無需漏報或短報未分配盈餘，規避未分配盈餘加徵之營利事業所得稅，或藉此留下可抵減稅額供往後年度使用，顯欠缺漏報或短報未分配盈餘的動機，自無故意可言。

(三)雖甲公司101年度未開始採用國際財務報導準則，卻又以採用國際財務報導準則編製財務報告之情況，就已提列數額與其他權益減項淨額之差額補提列特別盈餘公積，難謂無過失，但甲公司並未因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得任何利益（包括投資可抵減稅額遞延抵減的利益），亦未損及國家租稅債權，其客觀上應受責難的程度甚低，如果使其與一般有獲得漏稅利益者適用相同的裁罰基準，恐有失公平，且有違比例原則，揆諸前開規定及說明，自有適用裁罰參考表使用須知第4點規定，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰之必要。

(四)詎稅局於裁處時未審酌甲公司有無因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得利益，國家租稅債權是否因此受有損害，以避免造成個案過苛之處罰，亦未依裁罰參考表使用須知第4點之規定，注意個案是否初犯、主觀或客觀違章情節是否較輕，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰參考表規定之劃一處罰方式，按漏報或短報系爭未分配盈餘形式上所計算漏稅額的0.4倍裁罰，似有裁量怠惰或濫用之違法。

**【判決字號】107年度判字第371號**

**【裁判日期】107.06.28**

**【裁判主文】**原判決廢棄，發回臺北高等行政法院

### KPMG觀察

行政裁量權固係法律許可行政機關行使職權時得為自由判斷之權利，惟仍受「誠信原則」、「平等原則」、「比例原則」等一般法律基本原則之拘束，應在法規授權之目的範圍內選擇適當方式為之，不宜有逾越或濫用裁量權之情形，此於納稅者權利保護法第16條及行政罰法第18條均有明文。是當納稅者縱使違反稅法上之義務，稽徵機關仍應視其行為是否出於故意或過失、是否獲得租稅上之利益並影響國家稅收，以審酌其應受責難程度，而按情節輕重減輕或免除其處罰。本案之甲公司因有已屆最後一年之投資抵減稅額可使用，致並未因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得任何利益（包括投資可抵減稅額遞延抵減的利益），亦未損及國家租稅債權，其客觀上應受責難的程度甚低，故經行政法院認定應有酌予在法定倍數範圍內減輕其罰之必要。故納稅者爾後若遇有違反稅法之規定而遭稅捐機關裁處罰锾之情況，建議應諮詢專業意見研判客觀上應受責難的程度，適時援引行政罰法及納保法等相關法令，以避免遭受不符合比例原則之處罰。**K**





### 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

rhuang3@kpmg.com.tw

### 施淑惠

副總經理

+886 2 8101 6666 ext. 15346

sueshiah@kpmg.com.tw

[kpmg.com/tw](http://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

**LINE@生活圈**

立即加入，一手掌握  
專家觀點及產業消息



@kpmgtaiwan