



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2018年11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

本期摘錄新頒解釋函令「菸酒稅法關於進口菸酒申報錯誤處罰之相關規定」1則及財政稅務要聞「CFC所稱低稅負國家或地區參考名單已發布」等7則。稅務爭議預防與解決案例精選為「復查階段未主張之爭點，得否於訴願或行政訴訟階段再行主張？」，敬請參閱。



黃彥賓
會計師

法規增修&新頒解釋函令

- 02 核釋「菸酒稅法」關於進口菸酒申報錯誤處罰之相關規定

財政稅務要聞摘錄

- 04 CFC所稱低稅負國家或地區參考名單已發布
- 05 公司出售股票，節稅三大方法
- 06 外國特定專業人才自107年度起可申請適用減免所得稅
- 07 營業人融資租賃自用乘人小客車，其進項憑證不得申報扣抵銷項稅額
- 08 不得以工程款抵付違約罰款之餘額開立發票與報繳營業稅
- 09 機器設備售與國外客戶留在國內產製所訂產品，後報運出口可更正適用零稅率
- 10 股利採分開計稅者，股利金額不併入綜合所得總額計算可扣除捐贈限額

稅務爭議預防與解決案例精選

- 12 復查階段未主張之爭點，得否於訴願或行政訴訟階段再行主張？

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

核釋「菸酒稅法」關於進口菸酒申報錯誤處罰之相關規定

財政部107年9月27日台財稅字第10704017410號令

納稅義務人自國外進口菸酒，以文件審核或貨物查驗方式通關，申報進口相關資料與應稅貨名及數量相符且申報時依規定檢附相關文件正確，其進口報單之應納菸酒稅稅額或菸品健康福利捐金額填報錯誤或漏未填報者，應依菸酒稅法第16條第2款規定處罰，不適用同法第19條第3款及第6款規定。

KPMG補給站

按進口菸酒業經檢附正確相關進口文件如實申報，僅進口報單之應納菸酒稅捐等金額填報錯誤或漏未填報，因未有對申報重要事項隱匿或為虛偽陳述或提供不正確資料之情形，而可供海關查核，故依納稅者權利保護法第7條第8項但書規定，不得課予逃漏稅捐之處罰，僅能處以未依菸酒稅稽徵規則規定報告或報告不實之行為罰。

K



財政稅務要聞摘錄

CFC所稱低稅負國家或地區參考名單已發布

107年10月22日財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，為因應國際稅制發展，建構更周延之反避稅制度，並維護租稅公平，我國於105年7月27日增訂公布所得稅法第43條之3，建立營利事業受控外國企業（CFC）之反避稅制度，惟為避免實施反避稅制度對企業經營造成衝擊，CFC制度將由行政院訂定施行日期，俾使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展。

該局表示，我國所得稅法有關CFC制度規定，營利事業如持有符合CFC定義之外國企業股份或資本額，且該CFC不符合豁免規定者，該營利事業應依所得稅法第43條之3規定認列CFC投資收益，計入當年度所得額課稅。

該局舉例說明，甲公司於低稅負國家或地區成立無實質營運活動之A公司（甲公司持有其100%股權），且透過A公司持有具實質營運活動之B公司100%股權，在CFC制度施行前，當B公司分配1億元盈餘時，甲公司將B公司分配之盈餘保留在A公司不分配，該盈餘因未實際分配予甲公司，無須繳納我國營利事業所得稅；CFC制度施行後，依所得稅法第43條之3規定，A公司為甲公司之CFC，甲公司應將A公司當年度盈餘1億元，按其直接持有A公司股份之比率認列CFC投資收益1億元（A公司盈餘1億元 × 100%），依其所適用之稅率計算並繳納營利事業所得稅。

該局指出，為利CFC制度運作，財政部已於106年9月22日訂定「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」，並已發布「營利事業受控外國企業制度疑義解答」及「受控外國企業制度所稱低稅負國家或地區參考名單」（請參考財政部賦稅署全球資訊網，網址：<https://www.dot.gov.tw>；路徑：首頁 / 反避稅專區 / 营利事業受控外國企業(CFC)制度），以供徵納雙方遵循。

該局呼籲，反避稅趨勢已成國際潮流，為與國際接軌，財政部訂定CFC制度，除保障國家稅基、維護租稅公平，同時避免國際組織進行同儕檢視時，將我國列為不合作國家，影響台商及我國企業競爭力。CFC制度雖尚未正式施行，仍建議企業應提早思考因應之道，儘速檢視集團投資架構及受影響程度，降低新制所造成之衝擊。

KPMG補給站

基於法規範之明確性，財政部於日前彙整可能適用營利事業與個人受控外國企業(CFC)制度所稱低稅負國家或地區參考名單，並公告於財政部賦稅署全球資訊網之反避稅專區，其中營利事業所得稅稅率未逾我國所得稅稅率70%者計有：安圭拉、巴貝多、巴哈馬、百慕達、英屬維爾京群島、保加利亞、開曼群島、匈牙利、愛爾蘭、曼島、澳門特別行政區、馬其頓、模里西斯、薩爾多瓦、帛琉、聖文森及薩摩亞等37個國家或地區；僅就境內來源所得課稅，境外來源所得不課稅或於實際匯回始計入課稅者計有：貝里斯、香港特別行政區、馬來西亞、巴拿馬、塞席爾及新加坡等32個國家或地區。

由於CFC制度之施行日期尚待行政院訂定，財政部將俟所得稅法第43條之3及所得基本稅額條例第12條之1規定施行時，重行檢視上開參考名單並正式發布公告。此外，財政部重申本名單僅供參考，適用上仍應以各該國家或地區實際情況認定。K

公司出售股票，節稅三大方法

107年10月12日 財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，最近股市交易熱絡，不少投資人因此獲利，雖然所得稅法第4條之1規定證券交易所得免徵所得稅，但營利事業在辦理年度結算申報時，出售股票交易如有獲利，除了依所得稅法規定計算課稅所得額外，還必須依所得基本稅額條例的規定，將證券交易所得計入基本所得額。

該局舉例說明，甲公司107年度出售國內上市櫃公司股票，所以在108年5月申報107年度營利事業所得稅時，出售股票產生之證券交易損益，在計算應計入基本所得額之證券交易所得時，應特別留意出售的股票是否有下面所提到的3種情形，以減輕稅負：

- 出售的股票如果有包括國內上市櫃公司所配發的股票股利，在計算證券交易損益時，得依財政部99年8月6日台財稅字第09900179790號令規定，以面額計算成本。
- 出售股票的持有期間滿3年以上，在計算當年度證券交易所得時，減除其當年度出售持有滿3年以上股票之交易損失後，餘額為正者，以該證券交易所得的半數計入基本所得額。
- 當年度應計入基本所得額之證券交易所得，可減除前5年經稽徵機關核定之證券交易損失。

北區國稅局提醒，營利事業將證券交易所得計入基本所得額，可能會增加營利事業應繳納的所得稅，如果能善用上面所提到的三種方法，除了依法申報外，又可享有租稅優惠。營利事業如對法令有不明瞭之處，可至該局網站(<http://www.ntbna.gov.tw>)查詢，或利用該局免費服務電話0800-000321查詢，該局將竭誠提供詳細諮詢服務。

KPMG補給站

雖公司獲配國內被投資公司之股票股利不計入所得額課稅，且在會計處理上僅註記股數增加，惟因其屬權益法處理之投資收益認列範圍，仍有未分配盈餘稅額加徵之適用，故於嗣後出售或投資損失實現時，得以面額作為成本計算損益，以減少基本稅額及一般所得稅額。**K**

外國特定專業人才自107年度起可申請適用減免所得稅

107年10月23日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，「外國專業人才延攬及僱用法」於107年2月8日施行，符合條件之外國特定專業人才，自107年度起可申請適用減免所得稅。

該局說明，從事專業工作且符合條件的外國特定專業人才，首次在我國居留滿183天且薪資所得超過新臺幣300萬元的課稅年度起算3年內，各年度薪資所得超過300萬元部分，可申請以半數計入各該年度綜合所得總額課稅，如果有取得海外所得，也不必計入個人基本所得額計算基本稅額。

該局指出，取得勞動部或教育部核發的「外國特定專業人才聘僱（工作）許可文件」，或內政部移民署核發的「就業金卡」，而且符合下列3項規定者，可以申請外國特定專業人才租稅優惠：

- (一)因工作而首次核准在我國居留。
- (二)在我國從事與其經認定特殊專長相關的專業工作。
- (三)在受聘從事專業工作之日或取得就業金卡前5年內，在我國無戶籍且非屬所得稅法規定我國境內居住之個人。

該局提醒，有關外國特定專業人才申請適用所得稅減免的相關申請書表及其他租稅優惠相關資訊，可至該局網站「網址：<https://www.ntbt.gov.tw>」首頁「分眾引覽區/國際人士專區/外國特定專業人才租稅優惠專區」查詢。

KPMG補給站

為鼓勵外國專業人才來台工作，我國於去年制定而於107年2月8日施行之「外國專業人才延攬及僱用法」，放寬外國專業人才的簽證、居留、全民健保與退休等待遇，並就符合一定條件之來台工作外國專業人才，自該法施行當年度(即107年度)起提供所得稅減免之優惠，財政部爰有「外國特定專業人才減免所得稅辦法」之發布。納稅義務人對於本項租稅優惠之適用，應在辦理綜合所得稅結算申報時，填報規定格式，並依取有「外國特定專業人才聘僱(工作)許可文件」或「就業金卡」之情形檢附相關證明文件。

需注意本法施行前已經核准在我國居留從事所定之專業工作（不包括核准居留原因非屬從事專業工作之情形），或來台從事專業工作前5年內為所得稅法規定之境內居住個人或設有戶籍，不能適用本項租稅優惠。此外，本租稅優惠於香港及澳門居民準用之，但不適用於大陸地區人士。K

營業人融資租賃自用乘人小客車，其進項憑證不得申報扣抵銷項稅額

107年10月15日 財政部中區國稅局

財政部中區國稅局表示：營業人購買高級自用轎車或限量超跑，如係提供企業主或高層人士使用，應屬加值型及非加值型營業稅法第19條規定，非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務、酬勞員工個人之貨物或勞務及營業人自用乘人小汽車進項稅額，不得扣抵銷項稅額。營業人若將融資租賃（即資本租賃）之購車形式轉成營業租賃，以進項憑證提出扣抵，將涉及虛報進項，除補徵外並處以罰鍰。

該局進一步說明，最近查獲多起，營業人因分期付款（或融資租賃）購車經車商遊說改以營業租賃形式租用高級轎車、跑車，租賃期間合計所支付之租金，與一般商用之營業租賃價格頗具差異，且待租期屆滿後，租賃公司隨即將車輛轉售登記予企業主之家人名下使用，若實質為融資租賃仍不得扣抵。

該局提醒，依財政部81年1月9日台財稅第800771706號函釋，營業人因業務需要而租用乘人小汽車，如非屬融資租賃，其支付之進項稅額應准予扣抵銷項稅額。但若所稱購買高級自用轎車，購置形式雖轉為營業租賃，惟如非因業務所需，取得之進項憑證仍不得扣抵銷項稅額。營業人如申報之進項憑證有不得申報扣抵之情形，應儘速依稅捐稽徵法第48條之1規定，向所轄稽徵機關自動補報並補繳所漏稅款，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，除加計利息外，可免處罰。

KPMG補給站

營業人購買自用乘人小客車所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額，加值型及非加值型營業稅法第19條訂有明文，因此依據財政部75年4月15日台財稅第7539634號函之規定，融資租賃之承租人給付租賃業者之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。實務上有見業界以形式上為營業租賃但實質上為融資租賃或員工購車補貼方式租用乘人小客車，俾利所支付進項稅額之扣抵，將有面臨實質課稅之補稅處罰風險，應予留意。又融資租賃之認定，依據營利事業所得稅查核準則第36條之2規定，應依國際會計準則第17號或企業會計準則公報第20號規定辦理。K

不得以工程款抵付違約罰款之餘額開立發票與報繳營業稅

107年10月25日 財政部高雄國稅局

財政部高雄國稅局表示，包作業承包工程，如委託人依工程合約對承包人所為之罰款，承包人雖得以其尚未支付之工程尾款抵付罰款，惟仍應依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定時限，於工程合約所載每期應收價款時之金額，開立統一發票並報繳營業稅。

該局特別舉例說明，甲公司承包乙公司工程，工程完工後尚有工程尾款500萬元未領，嗣因甲公司逾期完工被乙公司處罰款300萬，甲公司不得以工程尾款500萬元抵付逾期罰款300萬元，而僅開立200萬元之發票予乙公司，因甲公司被處罰款與依限開立發票係屬二事，甲公司仍應依規定時限，開立500萬元統一發票及報繳營業稅。

KPMG補給站

營業人銷售貨物或勞務，應就銷售貨物或勞務所收取之全部代價為銷售額，計算其銷項稅額，又包作業應依工程合約所載每期應收價款時為限開立統一發票。因此出包人因承包人完工逾期而依工程合約所為之罰款，為另一事件之發生，尚非其應收工程款之減少，故依財政部75年7月26日台財稅第7555737號函之規定，承包人不得以工程款抵付逾期罰款之金額開立統一發票。K



機器設備售與國外客戶 留在國內產製所訂產 品，後報運出口可更正 適用零稅率

107年10月18日 財政部南區國稅局

南區國稅局佳里稽徵所表示，營業人銷售機器設備給國外客戶，並應該客戶要求，將此機器留置國內供賣方營業人產製該國外客戶訂購之產品，國內營業人於出售機器設備時，仍應申報繳納營業稅。如事後國外客戶要求返還該機器設備並申報運送出口，賣方營業人已納之營業稅准按原申報銷售額更正適用零稅率，並得自該機器設備出口之日起10年內申請退還或留抵其應納營業稅額。

該所舉例說明，國外A公司於106年5月向國內申公司購置機器設備300萬元（未含稅）並留置國內供甲公司產製A公司所訂產品，甲公司因出售之機器設備無實際出口，仍需申報106年5-6月營業稅銷售額300萬元、繳納營業稅15萬元。國外A公司於107年7月要求國內甲公司返還該機器設備並運送他國，則國內甲公司於107年9月5日將機器設備報關出口後，可於117年9月5日前檢附原買賣合約及出口報單向國稅局申請原申報應稅銷售額300萬元更正適用零稅率，並退還或留抵營業稅額15萬元。

KPMG補給站

原則上貨物售與國外客戶，但未出口者，不能適用零稅率，惟嗣後如實際報運出口，屬行政事件所依據之事實事後發生有利變更之情形，故依財政部97年1月31日台財稅字第09700008120號函之規定，得自該貨物出口之日起5年按原申報銷售額更正適用零稅率，並申請退還或留抵其應納之營業稅額。**K**



股利採分開計稅者，股利金額不併入綜合所得總額計算可扣除捐贈限額

108年10月11日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，所得稅制優化方案之所得稅法部分條文於107年2月7日修正公布，自107年1月1日起施行，個人居住者股東獲配股利，改採股利所得課稅新制，納稅義務人獲配87年度或以後年度盈餘，可選擇併入綜合所得總額課稅，並按獲配股利之8.5%計算可抵減稅額，抵減應納稅額，每一申報戶可抵減稅額以8萬元為限；或獲配股利按28%稅率分開計算應納稅額，並與其他各類所得計算之應納稅額合併報繳，納稅義務人得以二種方式擇優適用。

該局說明，納稅義務人如選擇股利按28%分開計算應納稅額，於列報教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不得超過綜合所得總額20%為限之列舉扣除金額時，該筆股利金額不得計入綜合所得總額內計算捐贈限額。

該局舉例說明，甲君107年度薪資所得600萬元，股利所得500萬元，捐贈財團法人○基金會300萬元，若選擇股利分開計稅合併報繳，甲君可列報之捐贈限額為120萬元（不含股利所得之綜合所得總額600萬元 \times 20%），應納稅額97.7萬元〔（600萬元-免稅額8.8萬元-列舉扣除額120萬元-薪資所得特別扣除額20萬元） \times 30%-累進差額37.66萬元〕，再與股利500萬元按28%計算之應納稅額140萬元，合併報繳綜合所得稅237.7萬元。

KPMG補給站

107年度起境內居住個人獲配國內被投資公司之股利，可選擇併入綜合所得總額課稅並以取得股利所得 8.5% 計算可抵減稅額，每戶最高可抵減 8 萬元；或按 28% 稅率分開計稅。此對於適用累進稅率大於或等於30%之高所得者而言，選擇分開計稅固具稅負節省效果，惟須注意該分開計稅之所得因未能計入綜合所得總額，故於計算捐贈扣除限額時亦不列入計算，而減少所得扣除額之稅額抵減數，應予留意。 **K**





稅務爭議預防與 解決案例精選

復查階段未主張之爭點，得否於訴願或行政訴訟階段再行主張？

爭點：

未於復查階段主張之爭點，於訴願或行政訴訟階段再行提出，程序上是否違反爭點主義？

事實摘要：

甲公司99年度營利事業所得稅結算申報案件，經稅局依據通報資料剔除甲公司涉嫌虛列之營業成本136,333,175元、營業費用44,720,000元及與經營本業無關之其他費用計83,000,000元，並予以應補徵稅額44,889,040元，另課處罰鍰30,779,040元。甲公司原僅對其他費用83,000,000元及罰鍰處分不服而提起復查，申請復查結果，除獲追減罰鍰15,389,520元外，其餘部分仍遭駁回。甲公司除對未獲變更部分表不服外，另針對虛列營業成本及營業費用部分，一併依序提起訴願及起訴，皆遭駁回，遂依法提起上訴。

裁判要旨：

(一)按納稅者權利保護法第21條第1項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」業已變更實務上之所謂「爭點主義」，改採納稅者就不服之課稅處分之全部內容，於行政救濟期間得追加或變更主張課稅處分違法事由。

(二)再者，參酌稅捐稽徵法第1條之1規定，法律既規定財政部發布解釋函令（該條第1項）以及財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（同條第4項）變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。則在稅務行政救濟程序之解釋上，法律位階更高之前引納稅者權利保護法第21

條第1項規定，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件更應予以適用。法院審查本案時因屬尚未確定案件，自應適用上開有利於納稅者之納稅者權利保護法第21條第1項規定。

(三)雖然，甲公司復查時，僅請求就支付之酬謝款（即83,000,000元）部分追認為營業成本。訴願時，始就「未檢附原始交易憑證虛列進貨136,333,175元及其他費用44,720,000元」部分主張，嗣後提起行政訴訟，亦有相同主張。惟依據前引納稅者權利保護法第21條第1項規定，本件於訴願審議委員會決議前及行政訴訟事實審言詞辯論終結前，所追加「未檢附原始交易憑證虛列進貨136,333,175元及其他費用44,720,000元部分」主張之課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院本應予審酌。原判決未及適用及審酌，自有未合。

(四)另按納稅者權利保護法第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」則因本件應納稅額及是否因案情複雜而難以查明之事實，尚有由原審再為調查之必要；另關於罰鍰部分，亦應由原審認所漏稅額為何，始能判斷被上訴人所為罰鍰處分是否正確，則本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。

【判決字號】107判455

【裁判日期】107.08.16

【裁判主文】原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

KPMG觀察

本件最高行政法院認為納稅者權利保護法(以下簡稱納保法)第21條已明文規定，納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，亦即稅務案件之訴訟標的已改採「總額主義」，摒棄傳統稅務行政爭訟採取「爭點主義」的立場，因此本件甲公司自得於訴願及行政訴訟階段追加營業成本及營業費用爭點之相關理由及事證供訴願會及法院依法審酌，且法院原則上應就甲公司之應納稅額依相關帳證查明事證後核實確認。可見納保法自106年12月28日施行後，對於納稅者權利之保障確能有所發揮，應有助於扭轉稅務爭訟案件納稅者勝訴率偏低之現況，故爾後如納稅者遭遇稅務爭訟案件，建議可諮詢專業意見適當的採用納保法之規定，以保障自身權益。 **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



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