



安侯建業

# 稅務新知暨 爭議預防與 解決

2019年3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。

近日新聞關注之誤開發票無法取回發票作廢以及稅務機關因行政法院判決撤銷而重核稅單衍生「萬年稅單」疑義等議題，將於本期所摘錄財政稅務要聞中探討，而本期稅務爭議預防與解決案例精選為「行政訴訟客觀舉證責任之分配」，敬請參閱。



**黃彥賓**  
會計師

因應107年度營事業所得稅申報在即，下期將以特刊型態為讀者梳理說明申報書表及法令之重要變動與注意事項，敬請期待。

# Contents



## 財政稅務要聞

- 02 營業人誤開鉅額發票處理方式
- 03 依行政法院判決撤銷意旨正確核稅，係法定救濟程序
- 04 短漏報營利事業所得稅非屬情節輕微者，不得適用前10年虧損扣除之規定
- 05 財團法人購買股票應注意所得稅法及財團法人法規定
- 06 適用產創條例第23條之1租稅優惠注意事項

## 稅務爭議預防與解決案例精選

- 08 行政訴訟客觀舉證責任之分配

### 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





# 財政稅務要聞

# 營業人誤開鉅額發票處理方式

108年3月5日 財政部中區國稅局

財政部中區國稅局表示，加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第48條第1項前段規定，營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，並按統一發票所載銷售額，處1%罰鍰，其金額不得少於新臺幣1,500元，不得超過新臺幣15,000元。前述規定所稱「應行記載事項」，依統一發票使用辦法第9條第1項規定，包含字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計等資訊。

營業人開立統一發票金額登載錯誤，該怎麼辦呢？

該局說明，營業人開立統一發票如有應行記載事項錯誤情形，應依統一發票使用辦法第24條規定，收回原發票作廢，並另行開立發票交付買受人。

若營業人開立錯誤金額之發票已交付個人買受人，但不知其身分或聯繫方式無法收回原發票作廢並另行開立，該怎麼辦呢？

該局進一步說明，此類情形，營業人可檢具申請書，敘明統一發票種類、字軌號碼、正確銷售額及存根聯影本向稽徵機關報備，營業人於未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，主動向稽徵機關更正及報備實際交易資料者，依稅務違章案件減免處罰標準第16條第3款規定免予處罰。但為督促營業人正確開立統一發票，同減免處罰標準第24條規定，1年內有相同違章事實3次以上者，不適用免予處罰規定，將依營業稅法第48條規定，以該張發票「正確銷售額」為罰鍰計算基準，惟金額不得少於1,500元，最高不會超過15,000元。

該局補充說明，個人買受人取具誤登錯誤金額之發票，倘該發票中獎，尚不因金額登載錯誤，影響中獎人兌領獎金之權益。

## KPMG補給站

統一發票使用辦法第24條有關統一發票記載錯誤應另行開立，並收回誤寫之統一發票收執聯及扣抵聯註明「作廢」字樣之規定，於107年1月19日修正時，已限定在字軌號碼、交易日期、品名、數量、單價、金額、銷售額、課稅別、稅額及總計等「應行記載事項」。而金額之記載錯誤不能以退回或折讓方式處理；若無法收回原開立之發票作廢，則應盡速向稽徵機關更正及報備實際交易資料，應予留意。 **K**

# 依行政法院判決撤銷意旨正確核稅， 係法定救濟程序

108年3月4日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，稅捐稽徵機關依行政法院判決撤銷意旨調查證據以正確核稅，係法定救濟程序，尚非坊間所稱「萬年稅單」。

該局說明，按稅捐稽徵法第35條及第38條規定，納稅義務人不服核課稅捐處分，其行政救濟程序為，先申請復查，倘不服稅捐稽徵機關所為復查決定，再依法提起訴願及行政訴訟。又依行政訴訟法第216條之規定，行政法院撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力，且經判決撤銷後，著令機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。換言之，行政法院判決撤銷核課稅捐處分，並著令稅捐稽徵機關應重為處分或決定者，該機關應受上開法院判決法律見解之拘束，不得為相左或歧異之處分，並應依判決意旨調查證據，查明事實以正確核稅。

該局指出，稅捐稽徵機關對納稅義務人之核課稅捐處分，倘已核定課稅並合法送達核定稅額通知書及繳款書，復經其依法提起行政救濟程序，自無核課期間之問題。至行政法院撤銷並囑由稅捐稽徵機關另為適法之核定者，如為復查決定之案件經撤銷重核，僅係回復為復查程序，稅捐稽徵機關依法應再行作成重核復查決定，此係遵從法定救濟程序，除無核課期間之問題外，亦非坊間所稱「萬年稅單」之情事。

該局強調，依現行行政訴訟法第125條規定，事實審行政法院審判時，應依職權調查相關事實及證據，不受當事人主張之拘束，況納稅者權利保護法施行後，已明文規定，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為原則，稅捐稽徵機關即依行政法院判決意旨處理。

## KPMG補給站

稅捐稽徵法第21條及第23條分別訂有稅捐之核課期間及徵收期間之規定。未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年，其餘情形核課期間為5年。而徵收期間為自繳納期間屆滿之翌日起算為5年。

我國稅捐核定處分之行政救濟制度，採行「復查前置主義」，與「課稅處分」皆為稅捐稽徵機關作成。因此行政法院審查對象為「復查決定」及「訴願決定」，而非「課稅處分」，若納稅義務人訴訟有理由，法院係撤銷「復查決定」及「訴願決定」，而回復至復查程序，以由稅捐稽徵機關重為「復查決定」，故無核課期間逾期之問題。

另納稅義務人對於稅捐稽徵機關核定之應納稅捐已依規定申請復查或依法提起訴願而暫緩執行或停止執行之期間，於計算徵收期間時，應予扣除。因此進行稅捐行政救濟案件可能會有陳年未決稅單現象，惟依納稅者權利保護法第21條第4項規定，其稅額自法院作成撤銷之日起逾15年仍未能確定者，不能再行核課。 **K**

# 短漏報營利事業所得稅非屬情節輕微者，不得適用前10年虧損扣除之規定

108年2月14日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，依所得稅法第39條規定，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用所得稅法第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。

該局進一步表示，營利事業如經稽徵機關查獲短漏所得稅稅額不超過新臺幣(以下同)10萬元，或短漏報課稅所得額占全年所得額之比例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，得視為短漏報情節輕微，免按會計帳冊簿據不完備認定，仍可適用所得稅法第39條有關前10年虧損扣除之規定。

該局舉例說明，甲公司106年度營利事業所得稅結算申報全年所得額150萬元，並列報前10年核定虧損本年度扣除額120萬元，嗣經該局查獲當年度短漏報營業收入，致短漏報課稅所得額100萬元，其短漏稅額17萬元超過10萬元，且短漏報課稅所得額占全年所得額之比例為40%(短漏報課稅所得額100萬元÷全年所得額250萬元×100%)，亦超過5%，不適用所得稅法第39條盈虧互抵之規定，爰核定甲公司前10年虧損扣除額為0元。

## KPMG補給站

會計帳冊簿據完備為公司組織之營利事業適用所得稅法第39條盈虧互抵應符合之要件，故短漏報所得者，不論是否為經查獲或自動補報，均有不符「會計帳冊簿據完備」之虞。而依據財政部所發布公司於虧損或申報扣除年度短漏報情節輕微仍可適用盈虧互抵之相關函釋規定，自動補報短漏報所得可認屬情節輕微之金額或比例標準，可較經查獲者加倍計算，故仍有不符「會計帳冊簿據完備」之虞，應予留意。 **K**

# 財團法人購買股票應注意所得稅法及財團法人法規定

108年02月14日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，財團法人法於107年8月1日總統令公布，自108年2月1日起施行，該法之制定使財團法人制度有完整規範可供遵循，促進公益業務之推展。有關財團法人財產之保管及運用方法，如係購買股票時，依財團法人法第19條第3項第5款規定，應限於財產總額5%範圍內，且對單一公司持股比率不得逾該公司資本額5%。

該局說明，財團法人組織之教育文化公益慈善機關或團體，其基金及各項收入，如係用於購買股票或基金，除應注意前述財團法人法之規定外，依「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」（以下稱免稅標準）第2條第1項第5款之規定，僅能購買國內上市、上櫃公司股票或國內證券投資信託公司發行之受益憑證，如購買國外股票或基金，即不符合免稅標準之規定，應就其當年度本身之所得及其附屬作業組織之所得，全數課徵所得稅。

該局特別提醒，財團法人自財團法人法施行後，財產之保管及運用方法如係購買股票，應注意財團法人法第19條第3項第5款規定，以免違反規定而遭主管機關糾正。此外，尚應注意免稅標準之規定，避免違反免稅標準規定，而遭稽徵機關依法課徵所得稅，影響自身權益。

## KPMG補給站

所得稅法授權訂頒之「免稅標準」規定，除由營利事業捐助之基金，得在規定限度內投資該捐贈事業之股票外，以購買上市、上櫃公司股票為限。另自「財團法人法」於108年2月1日生效施行後，財團法人財產之保管及運用須遵循該法之規定及受主管機關監督，其購買之股票不得逾財產總額5%，對單一公司持股比率不得逾該公司資本額5%，且除經主管機關核准外，不得購買捐助累計達其基金總額二分之一以上之捐助人及其關係企業所發行之股票。兩者管制目的不同，而有其不同之適用。K



# 適用產創條例第23條之1租稅優惠注意事項

108年01月28日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，為協助新創事業公司之發展，自106年1月1日起至108年12月31日止，有限合夥組織創業投資事業（下稱有限合夥創投事業）經向中央主管機關擇定適用產業創新條例（下稱產創條例）第23條之1規定者，自設立之會計年度起10年內，得就各該年度收入總額，依規定計算營利事業所得額，並依規定之盈餘分配比例，計算各合夥人營利所得額，由合夥人依所得稅法規定徵免所得稅；但屬源自所得稅法第4條之1所定證券交易所得部分，個人或總機構在我國境外之營利事業合夥人免納所得稅。合夥人於實際獲配有限合夥創投事業之盈餘時，不計入所得額課稅。

該局說明，有限合夥創投事業欲適用產創條例第23條之1規定，應於設立之次年2月底前向中央主管機關擇定適用，並應於適用期間每年度營利事業所得稅結算申報期間開始日2個月前，依有限合夥組織創業投資事業租稅獎勵適用辦法（下稱獎勵適用辦法）第6條規定檢附相關文件逐年向中央主管機關申請核定。適用期間有延長之必要者，得於適用期間屆滿日3個月前，依獎勵適用辦法第7條規定向中央主管機關申請延長適用期間。但延長之期間不得超過5年，並以延長1次為限。

該局進一步說明，有限合夥創投事業適用產創條例第23條之1規定者，依有限合夥組織創業投資事業租稅獎勵所得計算及申報辦法（下稱申報辦法）第6條規定，應於其營利事業所得稅結（決）算或清算申報規定期間內辦理申報，填報營利事業所得稅結算申報書第A29頁「營利事業適用產業創新條例第23條之1規定之合夥人營利所得計算表」（下稱合夥人營利所得計算表），並檢附中央主管機關相關核定函影本。

該局指出，有限合夥創投事業對於境內居住之個人及總機構在我國境內之營利事業合夥人，應於其營利事業所得稅結（決）算或清算申報期間始日起10日內，依申報辦法第3條及第5條規定計算各合夥人之營利所得、已扣

繳稅額及可扣抵稅額，填發合夥人營利所得計算表予合夥人。對於非境內居住之個人或總機構在我國境外之營利事業合夥人，依申報辦法第7條規定，應於營利事業所得稅結（決）算或清算申報期間截止日前，就屬源自證券交易所得以外之所得，依規定扣繳率計算應扣繳稅款，減除屬於該等合夥人之已扣繳稅款後，於申報期間截止日之次日起10日內向國庫繳清扣取稅款，並開具扣繳憑單向稅捐稽徵機關申報核驗後，填發予合夥人。

## KPMG補給站

適用產業創新條例第23條之1規定之穿透個體課稅方式，為依所得稅法24條規定計算之營利事業所得額，包含依所得稅法第42條規定不計入所得額課稅之國內轉投資收益，於所得實現之當年度逕依合夥盈餘分配比例計算各合夥人之營利所得。計算之營利所得於合夥人為總機構在我國境內之營利事業，不計入所得額課稅；於合夥人為境內居住個人或外資投資人，則分別計入綜合所得申報課稅及就源扣繳，但屬源自所得稅法第4條之1之證券交易所得部分免稅。

欲適用上開租稅優惠，需符合創業投資事業輔導辦法所規定之創業投資事業且為有限合夥組織，而各年度約定出資總額、實收出資總額、累計投資於新創事業公司之金額或比率及資金投資於我國境內且有實際營運活動之公司之比率均需達到規定標準，並需留意相關申請時程。 **K**



# 稅務爭議預防與 解決案例精選

# 行政訴訟客觀舉證責任之分配

## 爭點：

行政法院依職權調查之證據，其證明程度未達到何種程度之蓋然性，即應將敗訴之不利歸屬於負擔客觀舉證責任之一方？

## 事實摘要：

甲公司在台經營出口電話儲值卡之業務，於民國100年5月至104年4月間，外銷台灣三大電信業者之電話儲值卡予香港A公司，業經國稅局依海關通報及查得資料，以台灣三大電信業者之電話儲值卡並無法於境外地區使用為由，認定甲公司涉有高價申報電話儲值卡出口至香港，並就同批貨物旋以快遞貨物低價報運進口，而虛列營業稅零稅率銷售額合計249,938,705元之情事，並冒退營業稅合計12,361,811元，國稅局乃據以追繳原已核退之營業稅12,361,811元。甲公司對上開核定不服，循序提起行政救濟，經原審法院判決駁回後乃提起上訴。

## 裁判要旨：

- (一)課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）；行政法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。
- (二)至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本

應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然率，或稱較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

- (三)又納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益仍應由稽徵機關承擔。
- (四)甲公司主張其出口至香港A公司之電話儲值卡係向台灣乙公司購買，而乙公司係向台灣丙公司及丁公司進貨等語，並主張當今社會之商業行為，由於網路虛擬通路之盛行，國界之壁壘已漸漸模糊，在YAHOO拍賣、露天拍賣等知名網站，常見電話儲值卡序號之交易型態，即買方付款後，賣方以電子郵件告知一組序號，再由買方自行儲值，而無需實際交付電話儲值卡本體，香港A公司自有可能利用網路交易方式，自行將儲值卡序號售予在台灣的外籍人士、外勞等情，如果屬實，丙公司之說明函僅能證明其銷售的電話儲值卡最終使用者為在台灣的外籍人士；丁公司之談話筆錄僅能證明其銷售予乙公司之電話儲值卡，主要最終消費者以在台灣的外勞居多，尚難據以否定甲公司有向國內廠商採購電話儲值卡，出口至香港，輾轉出售予在台外籍人士、外勞之可能，原審未詳加調查，徒依該稽查報告引述之說詞，論斷「原告主張其向乙公司買受國內三大電信商儲值卡再外銷至香港，委不可採」，容嫌速斷。

(五)再者，甲公司主張海關雖曾於104年3月2日查扣以上訴人名義所進口之台灣大哥大儲值卡一批，然而，該批貨物進口品名明確記載有換貨之意，純係香港A公司因自身銷售需求欲將台灣大哥大儲值卡換為遠傳儲值卡，上訴人於104年3月16日即依香港A公司要求出貨，並無因海關104年3月2日查扣行為而未予出貨等情，是否屬實？攸關104年3月2日被查扣之退貨行為，是否為正常之換貨行為或係假借換貨名義，實際係原貨復運進口行為（虛假的外銷退稅款），原審本應加以調查釐清，卻對於前揭有利於甲公司之事證恣置不論，且未查明除該次退貨行為外，對於其餘已申報退稅之外銷電話儲值卡，是否均有原貨復運進口行為，遽將原處分全部予以維持，自嫌速斷。

(六)綜上，原判決既有前開理由不備及理由矛盾之違法，且影響裁判之結果，甲公司聲明將之廢棄，即為有理由；又因系爭事實尚未臻明確，本院自無從為法律上之判斷（自為判決），爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

## KPMG觀察

所謂客觀舉證責任之分配係指，待證事實經法院依職權盡調查之能事，而事實仍真偽不明時，應將訴訟之不利益歸屬於應負舉證責任之一方。而就稅捐行政訴訟而言，有關課徵租稅構成要件事實之認定，依據納稅者權利保護法第7條第4項之規定，應由稽徵機關負舉證責任；雖納稅義務人負有協力義務，但僅屬輔助稽徵機關調查的性質，尚無法倒置稽徵機關課稅要件事實的客觀舉證責任，故行政法院於調查困難時，僅容許稽徵機關將原本應負擔的證明程度，合理減輕至優勢蓋然性（即超過50%之蓋然率），如稽徵機關無法舉證至超過50%之蓋然率，行政法院應將敗訴之不利益歸於稽徵機關。而本案國稅局因未能對甲公司是否為正常之換貨行為或係假借換貨名義，實際係原貨復運進口行為，提出使法院達到優勢蓋然性程度確信之舉證，故判決應承擔舉證責任之國稅局敗訴。是爾後納稅義務人如遇有課稅要件事實爭議之行政訴訟案件時，建議可諮詢專業意見，盡量提出否認本證證明力之反證，使課稅要件事實之待證事項陷於真偽不明之狀態，以使敗訴之不利益歸屬於稽徵機關承擔。 **K**

【判決字號】107年度判字第722號

【裁判日期】107.12.13

【裁判主文】原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。



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

rhuang3@kpmg.com.tw

### 施淑惠

副總經理

+886 2 8101 6666 ext. 15346

sueshieh@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.

© 2019 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