



安侯建業

# 稅務新知暨 爭議預防與 解決

2019年6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。

本期摘錄財政部核釋以外幣為功能性貨幣之課稅規定、出租社會住宅之租金收入免徵營業稅，有限合夥可比照公司組織適用盈虧互抵及無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，未依法申報納稅之處理等4則新頒解釋函令；財政稅務要聞摘錄財政部修正統一發票使用辦法第32條條文將電子計算機統一發票停止適用時點，延後自110年1月1日施行等3則。本期稅務爭議預防與解決案例精選為「行政法院對於納稅者之應納稅額，應以查明事證並核實確認為原則」，敬請參閱。



**黃彥賓**  
會計師

# Contents



## 法規增修&新頒解釋函令

- 02 以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣之課稅規定
- 02 出租住宅作為社會住宅使用者，取得之租金收入免徵營業稅
- 03 有限合夥適用盈虧互抵之相關規定
- 03 無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，未依法申報納稅之處理

## 財政稅務要聞

- 05 修正統一發票使用辦法第32條條文
- 06 採「比例扣抵法」計算稅額，經核定確定後，不得改採「直接扣抵法」
- 07 代購業者，除佣金收入外，尚應按商品實際價格開立統一發票

## 稅務爭議預防與解決案例精選

- 09 行政法院對於納稅者之應納稅額，應以查明事證並核實確認為原則

### KPMG Taiwan Tax 360

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。

※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

## 以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣之課稅規定

財政部108年5月15日台財稅字第10704680910號令

營利事業依國際會計準則第21號「匯率變動之影響」或企業會計準則公報第22號「外幣換算」規定，以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣，其依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第19條第2項規定，將決算表折合新臺幣之匯率及匯率變動之兌換損益認定規定如下：

一. 以外國貨幣記帳之各項收入、成本、費用及損失，應按所得年度臺灣銀行每月末日之牌告外幣收盤即期買入匯率（如無，採現金買入匯

率）計算之年度平均匯率（以四捨五入計算至小數點以下第五位）換算為新臺幣，據以辦理營利事業所得稅申報。

二. 以記帳貨幣以外之貨幣（含新臺幣）交易，其入帳匯率與結匯匯率變動所產生之損益，依營利事業所得稅查核準則第29條及第98條規定列為當年度兌換損益，並依前點規定之匯率換算為新臺幣申報。

### KPMG補給站



以外國貨幣為功能性貨幣並作為記帳貨幣，其記帳貨幣以外之貨幣交易(含新台幣)應依交易日匯率換算為功能性貨幣記帳，而其損益換算為新台幣之表達貨幣據以申報營利事業所得稅之匯率，基於規範明確性與一致性考量，應以所訂定依據與計算方式之年平均匯率為準。至於記帳貨幣以外之貨幣交易(含新台幣)於入帳與結匯之匯率變動實現之兌換損益，亦以上開同一匯率換算為新台幣申報。

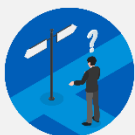
## 出租住宅作為社會住宅使用者，取得之租金收入免徵營業稅

財政部108年5月22日台財稅字第10800545380號令

住宅所有權人出租其所有之住宅供主管機關或民間依住宅法第19條第1項第5款、第6款及第2項第4款規定興辦社會住宅，並於該社會住宅營運期間作為

居住、長期照顧服務、身心障礙服務、托育服務、幼兒園使用取得之租金收入，依同法第22條第3項規定免徵營業稅。

### KPMG補給站



住宅法第22條第3項及第23條分別訂有社會住宅之營業稅免稅及所得稅優惠規定。社會住宅營運期間作為居住、長期照顧服務、身心障礙服務、托育服務、幼兒園使用之租金收入，及以承租民間住宅並轉租及代為管理或媒合等方式辦理社會住宅取得之屋租服務費用，免徵營業稅。而出租房屋給地方政府或是包租代管業者作為前開社會住宅使用，每月每屋租金收入最高可享受有1萬元的免稅額，其超過1萬元之必要損耗及費用得按租金收入之60%計算減除，比一般出租建物以43%設算租金成本費用優惠。另有地價稅及房屋稅之租稅優惠授權地方政府依所訂定自治條例之適用。

## 有限合夥適用盈虧互抵之相關規定

財政部108年5月16日台財稅字第10804535120號令

依有限合夥法設立登記之有限合夥，其會計帳冊簿據完備，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，可比照公司組織之營利事業，適用所得稅法第39條第1項但書有關前10年虧損扣除之規定。



### KPMG補給站

依有限合夥法設立之有限合夥組織具有獨立法人格，並具盈餘分配及保留之權利。財政部前核釋合作社及醫療社團法人得比照公司組織適用前10年虧損扣除，故基於平等原則之意旨，爰有本令釋之發布。

## 無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，未依法申報納稅之處理

財政部108年4月26日台財稅字第10804524120號令

在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，於中華民國境內有非屬所得稅法第88條規定扣繳範圍之所得，其未依同法第73條第1項後段規定申報納稅者，稽徵機關應依同法第79條第1項、第

108條第1項或第2項規定辦理；其未依規定期限辦理申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額後，嗣如經調查另行發現課稅資料，應依同法第110條第2項規定辦理。



### KPMG補給站

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，如有非屬扣繳範圍之所得，應依據所得稅法73條第1項後段規定申報納稅，其未依法申報得比照適用「結算申報」之滯報、怠報及漏稅罰之處理。唯此一規範有無違反租稅法律主義及裁罰法定原則之意旨，不無疑義。

# 財政稅務要聞



# 修正統一發票使用辦法 第32條條文



108年5月24日財政部賦稅署

財政部表示，於本(108)年5月24日修正發布「統一發票使用辦法」第32條規定，修正電子計算機統一發票停止使用時點，由109年1月1日延長1年至110年1月1日。

財政部說明，鑑於使用電子計算機開立統一發票之營業人已具備一定程度之資訊能力，且電子發票為統一發票政策推動方向，因此對於使用電子計算機統一發票營業人，提供兩年緩衝期規劃導入電子發票，各地區國稅局並積極輔導；惟近來迭有營業人反映電子計算機統一發票套版紙仍有存貨尚未用罄，或配合導入電子發票需時日規劃資訊、帳務軟體系統開發及整合作業，尚需時調整因應。該部基於愛心辦稅且為逐步推動電子發票政策，並兼顧實務作業，爰再延長1年緩衝時間，自110年1月1日停止使用電子計算機統一發票，俾使營業人有足夠時間調整內部作業，各地區國稅局將廣續積極輔導，俾使政策順利推動。

## KPMG補給站

為推動電子發票政策，財政部前於107年1月19日以台財稅字第10704510060號令發布修正「統一發票使用辦法」第7條條文，將統一發票種類刪除電子計算機統一發票，原訂自109年1月1日起停止使用電子計算機統一發票。因衡酌企業資訊能力接軌及系統轉換所需時程，再修正該辦法，將電子計算機統一發票停止適用時點，延後自110年1月1日施行。



# 採「比例扣抵法」計算稅額， 經核定確定後，不得改採「直接扣抵法」

108年5月20日財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，依稅捐稽徵法第34條第3項第1款之規定，經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者，即已確定。兼營營業人營業稅額計算辦法第8條之1規定，兼營營業人符合帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途者，得採用「直接扣抵法」，但經採用後3年內不得變更。兼營營業人若選擇採用「比例扣抵法」調整稅額，經稅捐稽徵機關核定後，未申請復查，即生確定效力，嗣後不得再申請改採「直接扣抵法」調整當期稅額。

該局指出，轄內甲公司為兼營營業人，103年1-12月應稅銷售額15餘萬元，免稅銷售額1,400餘萬元，於103年11-12月營業稅申報時，自行選擇採「比例扣抵法」計算進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例，申報累積留抵稅額4萬餘元，經該局按其申報數核定，並經確定在案。惟甲公司嗣後發現，改採「直接扣抵法」得申報累積留抵稅額198萬餘元，較為有利，依稅捐稽徵法第28條規定，以適用法令及計算錯誤為由，申請更正，經該局駁回其申請，仍表不服，提起訴願、行政訴訟亦遭最高行政法院判決駁回而告確定。

## KPMG補給站

兼營免稅貨物或勞務者(含取得股利收入)之營業人，其進項稅額不得扣抵銷項稅額及購買國外勞務應納營業稅額之比例與計算有「比例扣抵法」與「直接扣抵法」兩種方式。營利事業原採比例扣抵法申報，經發現採直接扣抵法較為有利，由於非屬適用法令錯誤或計算錯誤之情形，故若為已核課確定之案件，將有不能申請更正之疑慮，應予留意。

# 代購業者，除佣金收入外，尚應按商品實際價格開立統一發票

108年5月9日財政部南區國稅局

財政部南區國稅局表示，近年代購商機夯，代購業者接受委託代為購買貨物，賺取代購服務費，但代購業者常常只開立佣金收入統一發票給委託人，卻漏未以代購貨物之實際價格開立統一發票交付委託人作為進項憑證。

該局進一步說明，營業人若以自己名義代為購買貨物交付與委託人，依加值型及非加值型營業稅法第3條及同法施行細則第19條規定，應視為銷售貨物並以貨物之實際價格認定為銷售額，且委託雙方應訂立書面契約，以供國稅局查核。另依統一發票使用辦法第17條規定，將代購貨物送交委託人時，除佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明「代購」字樣，交付委託人。

該局呼籲，營業人如有受託代購之交易行為時，於購入代購貨物時，應依規定取得進項憑證，並於交付商品與委託人時，同時開立佣金收入及以購得商品之價格開立註明「代購」字樣之統一發票，交付委託人，依法報繳營業稅，以免遭補稅處罰。

## KPMG補給站

代購或代銷之視為銷售行為，除代購或代銷所取得之佣金外，尚須就代購或代銷貨物或勞務之實際價格，分別開立統一發票交付委託人與買受人。所謂代購或代銷，指受託人與委託人間訂有應依約定價格代為購貨或銷售貨物或勞務之契約約定而言。

# 稅務爭議預防與 解決案例精選



# 行政法院對於納稅者之應納稅額，應以查明事證並核實確認為原則

## 爭點

行政法院對於納稅者之應納稅額，應以查明事證並核實確認為原則；僅有在案情複雜難以查明事證之情況下，可發回原審法院或稽徵機關更審或重核。

## 事實摘要

甲公司於民國102年11月25日報關進口印尼產製食用南薑片乙批（下稱系爭貨物），原申報進口單價為CIF USD 0.2/KGM，嗣經財政部關務署依關稅法第13條規定實施事後稽核結果，將申報進口單價改按CIF USD0.95/KGM核估完稅價格；重新核算後，除原已繳納之稅款外，尚應補繳稅費計新臺幣（下同）251,638元（下稱原處分，含進口稅193,271元、營業稅57,981元及推廣貿易服務費386元）。甲公司不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經遭訴願決定駁回，甲公司仍不服，遂提起行政訴訟。

## 裁判要旨

一. 依據關稅法第29條第1項、第2項、第5項之規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據。海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按關稅法第29條規定（進口貨物之交易價格）核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條（同樣貨物之交易價格）、第32條（類似貨物之交易價格）、第33條（國內銷售價格）、第34條（生產成本及費用之計算價格）、第35條（依據查得資料以合理方法核定）規定之標準予以核定。

二. 經查，甲公司於102年11月25日向財政部關務署報運進口系爭貨物，原申報單價為CIF USD 0.2/KGM，經財政部關務署事後稽核結果，供應商雖表示發票列載價格為實際交易價格並檢附存檔發票等資料供核，惟其所提供之發票實為臺灣報關發票影本，並非存檔發票，且賣方未能就交易價格較一般行情為低之原因提出說明或提供佐證資料，有合理懷疑存在，財政部關務署依關稅法第29條第5項規定，視為無法依該條規定核估完稅價格，應有理由。本件無出口日期前後30日內按關稅法第31條規定同樣貨物，及第32條規定類似貨物之相關資料可供核價參考；甲公司雖提供103年4月15日與乙公司交易之國內銷售發票，惟其於102年11月25日進口單價USD 0.2/KGM及國內銷售價格TWD18元/KG，與甲公司102年7至10月間售予丙公司之銷售發票價格TWD74元/KG相差甚鉅，難以作為同法第33條按「國內銷售價格」核估完稅價格之依據；且甲公司未提供國外生產成本、費用及一般利潤等計算資料，亦無同法第34條規定之適用。這部分財政部關務署主張及訴願決定是有理由的，可以支持。

三. 惟查，財政部關務署主張的合理價格是依據另案報單為基礎，但另案報單所依據的價格（USD 0.95/KGM）經其原告提起行政訴訟，為最高行政法院107年度判字第361號判決廢棄，不採該價格，足見財政部關務署依關稅法第35條所定以合理方法核定系爭貨物完稅價格之基礎已不存在，據以作成之原處分並不合法。

四. 況甲公司是102年11月25日進口系爭貨物，其於同年月8日也有進口一批相同貨物。雖然該批貨物申報為「中藥用」，但係公司對於貨物之用途選擇，並非所進口同名貨物之品質、規格上有所差異。該案進口單價係依甲公司提供該案國內銷售發票，按甲公司102年度營利事業毛利率為11%，經核算CIF為TWD 8.897/KGM（計算式：完稅價格 = 銷售價格 × 【1 - 102年度毛利率11%】 ÷ 【1 + 進口稅率20% + 推廣費0.04%】 = 12 × 【1 - 0.11】 ÷ 【1 + 0.2 + 0.0004】 = TWD 8.897/KGM）。由於該案的進口時間與本件相近、進口貨物相同、數量相仿，且如以該案核估單價作為本件進口單價，亦為兩造所接受，故應以該案核估進口單價的方式，作為本件稅費計算基礎的合理方法。從而，應以進口單價(CIF)TWD 8.897/KGM計算甲公司之應納稅費合計為100,779元（含進口稅77,404元、營業稅23,221元及推廣貿易服務費154元），財政部關務署應依本院見解，扣除甲公司已繳稅費後，重新核定原處分。

數次更審或重核後，仍未能獲得平反之訴訟資源浪費現象。惟在納保法正式施行後，其第21條已明文規定「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。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」，故當行政院所查明之事證已足對納稅者應納稅額作確認時，即應直接於判決中進行確認，尚不得再責令原審法院更審或國稅局重核。本案之法官即因已秉於職權查得相同貨物之銷售價格，而足以據此認定系爭貨物合理之進口價格，是直接依據納保法之規定對於甲公司之應納稅費進行確認，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有助益，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，建議可就如如何適當的採用納保法之規定諮詢專業意見，以保障自身權益。

#### 判決字號

106,簡,102

#### 裁判日期

108.04.23

#### 裁判主文

訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

#### KPMG補給站

在納稅者權利保護法(以下簡稱納保法)施行前，行政法院對於稅務訴訟之審理，即便認定納稅者之主張有理由，然對於其應納稅額之確認，往往不論事證查明之程度，皆逕行發回原審法院更審或責令國稅局另為適法之處分，常造成原審法院或國稅局於更審或重核後仍堅持己見而未予變更原判決或原處分，衍生同一案件可能歷經



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)



@KPMGTaiwan



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.