



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2020年6月號



本期重點掃描



陳志愷
執業會計師

本期法規增修及新頒解釋函令，將就因應疫情修正放寬外銷品之進口原料沖退稅期限得申請展延之條件；取得母公司持有之另一子公司全部股權產生權益減少數之未分配盈餘課稅規定；營業人提供電子雜誌閱讀服務之營業稅徵免；及採連結稅制合併辦理未分配盈餘申報，如何適用「產業創新條例」之未分配盈餘實質投資減除加以分析說明。

財政稅務要聞摘錄，營利事業未依限辦理結算申報或逾期繳納將喪失盈虧互抵權益；境外未達耐用年限固定資產及存貨報廢之應注意事項；境外電商業者銷售電子勞務予我國境內個人應如何報繳營利事業所得稅；日本合夥如何認定可適用租稅協定之適格單位；及權利金應計入進口貨物完稅價格之條件等5則。本期稅務爭議預防與解決案例精選為「對於特種貨物及勞務稅之裁罰應否考量比例原則？」，敬請參閱。



黃彥賓
會計師

Contents

法規增修 & 新頒解釋函令

- 02 修正關稅法施行細則第52條條文
- 03 取得母公司持有之另一子公司全部股權之未分配盈餘課稅規定
- 04 營業人提供電子雜誌閱讀服務徵免營業稅之相關規定
- 05 合併辦理未分配盈餘申報 適用產業創新條例第23條之3之投資金額計算規定

財政稅務要聞

- 09 營利事業逾期辦理結算申報 除須加徵滯報金且無法享有租稅優惠
- 10 境外固定資產或商品可委託當地合格會計師或相關機構就地監毀
- 11 銷售電子勞務予我國境內個人之境外電商 應辦理所得稅申報納稅
- 13 日本合夥如何適用臺日租稅協定
- 14 權利金其支付若與進口貨物有關 應列入進口貨物完稅價格

稅務爭議預防與解決案例精選

- 16 對於特種貨物及勞務稅之裁罰應否考量比例原則？

稅務行事曆

- 19 2020年6、7月份稅務行事曆

關於本刊

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。



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。

iOS



Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面



法規增修 & 新頒解釋函令

修正關稅法施行細則第52條 條文

財政部109年5月18日台財關字第1091010875號

關稅法施行細則第五十二條修正條文對照表

修正條文	現行條文	說明
<p>第五十二條 本法第六十三條第四項所定特殊情形，以因天災、事變或其他不可抗力之事由，致無法於期限內申請沖退稅者為限。</p> <p>依前項所定事由申請延期案件，應於期限屆滿前，檢附相關具體證明文件，向財政部申請展延。</p>	<p>第五十二條 本法第六十三條第四項所定特殊情形，以因天災、事變或不可抗力之事由，廠房或生產設備被毀，須修復後始能開工生產者為限。</p> <p>依前項規定申請延期案件，應檢附有關機關證明屬實文件。</p>	<p>一、考量嚴重特殊傳染性肺炎疫情期間，為防疫需要，國內外實施鎖國、封城、隔離或限制出口管制等措施，衝擊國際及國內經濟，致外銷訂單衰退。為協助廠商減緩經濟負擔，並使展延沖退稅之條件更具彈性，以應各種不可歸責於廠商之特殊情形，爰修正第一項規定，放寬得展延沖退稅申請期限之條件。</p> <p>二、為求申請程序更臻明確，修正第二項規定。</p>

KPMG Observations KPMG觀點

依據關稅法第63條規定，外銷品進口原料之沖退稅，應於原料進口放行之翌日起1年6個月內，檢附有關出口證件申請，遇有特殊情形經財政部核准者，得申請展延，以1年為限。本次細則修正將該項得申請展延之事由放寬，不再限定天災、事變或其他不可抗力之事由需有「廠房或生產設備被毀，須修復始能開工生產者」之情形，以因應嚴重特殊傳染性肺炎疫情所致之影響。

取得母公司持有之另一子公司全部股權之未分配盈餘課稅規定

財政部109年5月26日台財稅字第10804041780號令

- 一. 公司購買其母公司持有之另一子公司全部股權，依財團法人中華民國會計研究發展基金會96年12月21日(96)基秘字第344號函、100年12月29日(100)基秘字第390號函及105年11月18日(105)基秘字第293號函規定，以母公司對該子公司採用權益法投資之帳面金額(評估原採用權益法投資減損損失後之金額)入帳及認列該子公司原帳列之其他權益，並將購買股權之對價及認列其他權益之金額合計數，超過其對該子公司入帳帳面金額之差額，沖抵由發行溢價產生之資本公積，不足數再依序沖抵86年度以前年度保留盈餘、87年度以後年度保留盈餘，其屬沖抵股權交易之上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。
- 二. 公司從事上開交易如有藉法律形式或其他不當安排，規避或減少納稅義務之情事者，稽徵機關得依納稅者權利保護法第7條及稅捐稽徵法第12條之1規定按查得事實課稅。

KPMG Observations KPMG觀點

本令釋之未分配盈餘減除，係依據所得稅法第66條之9第2項第8款規定報經財政部核准之項目，惟其權益減少數應先沖減同種類資本公積，再依年序沖減保留盈餘。營利事業如有類此其他會產生權益減少之交易，可檢具相關會計處理規定，報請財政部專案核准，以作為可列入計算未分配盈餘減除項目之依據。



營業人提供電子雜誌閱讀服務 徵免營業稅之相關規定

財政部109年6月2日台財稅字第10804685410令

- 依加值型及非加值型營業稅法第28條規定辦理稅籍登記之營業人與依法登記之雜誌社訂定合約，於該營業人網路平台提供該雜誌社出版之電子雜誌閱讀服務並收取費用，消費者須下載指定之應用程式至智慧型行動載具始得瀏覽電子雜誌內容，應依下列規定徵、免營業稅：
 - 營業人提供下載之電子雜誌檔，買受人得永久保存者，比照加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第9款規定，免徵營業稅。
 - 營業人提供下載之電子雜誌檔，於買受人合約有效期間內，營業人依合約刪除逾刊載期間之電子雜誌檔且買受人無法重新下載並瀏覽者；或營業人與買受人合約終止後，營業人刪除買受人於合約有效期間內下載之電子雜誌檔且買受人無法重新下載並瀏覽者，應依法課徵營業稅。
- 依法登記之雜誌社透過網路提供其出版之電子雜誌閱讀服務並收取費用者，訂閱日為109年9月1日(含)以後之案件，應依前點各款規定徵、免營業稅。
- 前二點所稱「電子雜誌」，指以電子形式(含網路)發行，具備一定名稱，刊期7日以上3月以下，且按期出版之刊物，其封面、內容刊載足資辨識與紙本雜誌相同且僅供閱讀者。
- 廢止本部100年2月24日台財稅字第10000022440號令，自109年9月1日生效。

KPMG Observations

KPMG觀點

為因應電子化時代來臨，營業人提供電子雜誌供人閱覽，若屬買受人得永久保存該電子雜誌檔，而非僅能於一定期間內閱讀，因與實體雜誌銷售性質相同，故同樣予以免徵營業稅。

合併辦理未分配盈餘申報 適用 產業創新條例第23條之3之投 資金額計算規定

財政部109年5月8日台財稅字第10904502360令

核釋自107年度未分配盈餘申報起，公司依金融控股公司法第49條或企業併購法第45條規定合併辦理未分配盈餘申報，適用產業創新條例第23條之3規定得自當年度合併申報未分配盈餘減除之投資金額計算規定：

一 合併申報之母公司及其各本國子公司當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理為本期稅後淨利者，各該公司符合產業創新條例第23條之3及公司或有限合夥事業實質投資適用未分配盈餘減除及申請退稅辦法相關規定，以當年度盈餘興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術之實際支出金額，得在合併申報未分配盈餘歸屬於各該公司未分配盈餘之數額內，列為當年度合併申報未分配盈餘之減除金額。計算公式如下：

- 合併申報未分配盈餘(A) = 合併申報之母公司及其各本國子公司依所得稅法第66條之9規定計算未分配盈餘之正數或負數相互抵銷後之正數金額
- 母公司個別本期稅後淨利(B) = 母公司本期稅後淨利(或淨損) - 合併申報之各本國子公司個別本期稅後淨利(或淨損)；B為負數以零計算
- 合併申報且有本期稅後淨利之本國子公司個別本期稅後淨利(C)，合計數為(ΣC)
- 合併申報未分配盈餘歸屬於母公司之未分配盈餘數額 = $A \times \left[\frac{B}{B + \Sigma C} \right]$
- 合併申報未分配盈餘歸屬於各該有本期稅後淨利之本國子公司未分配盈餘數額 = $A \times \left[\frac{C}{B + \Sigma C} \right]$

一 附「計算釋例」2則，請詳次頁。

KPMG Observations

KPMG觀點

採合併申報未分配盈餘之母公司及相關子公司，因其申報之未分配盈餘已正、負數加總計算，則各公司依據產業創新條例第23條之3可列為未分配盈餘減除之實質投資金額，應如何回推各公司之未分配盈餘以在其金額範圍內列報減除，遂有本令釋之發布。



釋例1

甲金融控股公司與其持有已發行股份總數100%之子公司(乙、丙、丁)合併辦理 107 年度未分配盈餘申報情形如次頁：

單位：新臺幣萬元


	甲公司(母公司)	乙公司	丙公司	丁公司
本期稅後淨利(淨損)	14,000	10,000	(2,000)	3,000
提列法定(特別)盈餘公積	(1,400)	(1,000)	-	(900)
可供分配盈餘	12,600	9,000	0	2,100
分派股利	(5,600)	(9,000)	0	(2,100)
未分配盈餘	7,000	0	(2,000)	0
合併申報未分配盈餘(A)	5,000			
計算分攤基礎- 母、子公司個別稅後淨利	(B)3,000	(C1)10,000	-	(C2)3,000
合併申報未分配盈餘歸屬 個別公司之部分	$A \times \left[\frac{B}{B+\Sigma C} \right]$ 937.5 $5,000 \times (3,000/16,000)$	$A \times \left[\frac{C1}{B+\Sigma C} \right]$ 3,125 $5,000 \times (10,000/16,000)$	0	$A \times \left[\frac{C2}{B+\Sigma C} \right]$ 937.5 $5,000 \times (3,000/16,000)$
符合產業創新條例第23條 之3規定之實質投資金額	1,000	2,000	500	1,500
得列合併申報未分配盈餘 減項金額	937.5	2,000	0	937.5
合併申報未分配盈餘	1,125 (=5,000-937.5-2,000-937.5)			

釋例2

甲金融控股公司與其持有已發行股份總數 100%之子公司(乙、丙、丁)合併辦理 107 年度未分配盈餘申報情形如下：

單位：新臺幣萬元

	甲公司(母公司)	乙公司	丙公司	丁公司
本期稅後淨利(淨損)	12,000	10,000	(2,000)	5,000
提列法定(特別)盈餘公積	(1,200)	(1,000)	-	(1,500)
可供分配盈餘	10,800	9,000	0	3,500
分派股利	(6,800)	(9,000)	0	(3,500)
未分配盈餘	4,000	0	(2,000)	0
合併申報未分配盈餘(A)	2,000			
計算分攤基礎- 母、子公司個別稅後淨利	(B)0	(C1)10,000	-	(C2)5,000
合併申報未分配盈餘歸屬 個別公司之部分	$A \times \left[\frac{B}{B+\Sigma C} \right]$ 0 <small>$2,000 \times (0/15,000)$</small>	$A \times \left[\frac{C1}{B+\Sigma C} \right]$ 1,333 <small>$2,000 \times (1,000/15,000)$</small>	0	$A \times \left[\frac{C2}{B+\Sigma C} \right]$ 667 <small>$2,000 \times (5,000/15,000)$</small>
符合產業創新條例第23條 之3規定之實質投資金額	100	1,500	100	400
得列合併申報未分配盈餘 減項金額	0	1,333	0	400
合併申報未分配盈餘	267 (=2,000-1333-400)			



財政稅務要聞

營利事業逾期辦理結算申報 除須加徵滯報金且無法享有 租稅優惠

109年5月12日財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，財政部考量新冠肺炎疫情發展，憂心報稅期間人潮聚集可能的風險，公告108年度營利事業所得稅結算報期間全面延長1個月為109年5月1日至同年6月30日，會計年度採歷年制之營利事業應在前揭期間填具結算申報書向國稅局辦理申報，如未依規定期限辦理結算申報，惟在國稅局填發之滯報通知書送達前已自行申報者，依所得稅法第108條規定，應按核定應納稅額另徵10%滯報金，加徵之滯報金最高不得超過3萬元，最低不得低於1,500元，另亦無法享有盈虧互抵之租稅優惠。

該局舉例說明，甲公司106年度營利事業所得稅結算申報案件經會計師查核簽證，申報全年所得額300萬元，列報扣除以前年度核定之虧損100萬元，課稅所得額200萬元，計算應納稅額34萬元(200萬×17%)，惟因人員疏失於107年6月1日始辦理結算申報，已逾申報期限107年5月31日，故無法適用所得稅法第39條盈虧互抵之租稅優惠，除核定應納稅額為51萬元(300萬×17%)補徵稅款17萬元外，另按應納稅額加徵10%滯報金3萬元。

KPMG Observations KPMG觀點

營利事業符合(一)公司組織之營利事業、(二)會計帳冊簿據完備、(三)虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證及(四)如期申報四要件者，得適用以前年度虧損得自本年度扣除，及本年度虧損得自以後年度扣除，再行核課所得稅之措施。

由於辦理稅捐申報前，其稅款需先繳納，故所稱如期申報，包括稅款在規定期限內繳納之情形。因此營利事業逾期辦理結算申報，或未在規定期限內繳納稅款，均屬不符合「如期申報」之條件，而將喪失以上虧損扣除之權益，應予留意。

境外固定資產或商品可委託當地合格會計師或相關機構就地監毀

109年5月13日財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局表示，因應疫情影響，營利事業存放於境外之固定資產或商品，如需就地報廢者，可報請主管稽徵機關核備後，委託境外當地合格會計師或境外公正機構、檢驗機構監毀及簽證。

該局指出，營利事業位於境外固定資產因特定事故未達規定耐用年限而毀滅或廢棄，或商品、原料、物料或在製品因過期、變質、破損等因素，需在境外就地報廢者，除可按本國會計師查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告核實認定其報廢損失外，亦可於事前檢具清單敘明理由，報請營利事業(境內)所在地稽徵機關核備後，委託境外當地合格會計師監毀及簽證，或委託境外公證機構或檢驗機構監毀，並取得證明文件，以供稽徵機關查核認定。

該局說明，委託境外當地合格會計師就地監毀及簽證，應取具境外當地合格會計師之身分證明文件、經會計師簽證之報廢明細表、查核簽證報告書、確實盤點並負責監毀之紀錄及過程之影帶或相片，並取得所在地我國使領館或其他經我國政府認許機構之驗證。委託境外公證機構或檢驗機構監毀者，應取具足以證明該境外公證機構或檢驗機構身分之證明文件、報廢明細表、確實盤點並負責監毀之紀錄及過程之影帶或相片，並取得所在地我國使領館或其他經我國政府認許機構之驗證。

應留意須「事前」報請稽徵機關核備，所取具之監毀人身分證明文件、查核簽證報告或監毀證明，並應經規定之機構驗證。

KPMG Observations KPMG觀點

營利事業位於境外未達耐用年限之固定資產毀滅或廢棄，或商品、原料、物料、在製品需就地報廢者，其委託境外當地合格會計師或公證機構或檢驗機構監毀者，

銷售電子勞務予我國境內個人之境外電商 應辦理所得稅申報納稅

109年5月27日財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局表示，108年度所得稅申報已於109年5月1日開始，因應嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情，申報期間截止日展延至109年6月30日。境外電商108年度如有跨境銷售電子勞務予我國境內個人，取得非屬所得稅法第88條規定扣繳範圍之所得者，不論是否已於108或109年度中申請註銷稅籍，均應自行或委託代理人於申報期限內依規定申報納稅。

該局說明，境外電商可自行或委託代理人於申報期間，至「財政部稅務入口網(網址：<https://www.etax.nat.gov.tw>)/境外電商課稅專區/營利事業所得稅專區」辦理108年度營利事業所得稅申報及繳納稅款。

該局指出，境外電商於辦理108年度營利事業所得稅申報時，應注意下列事項：

- 首次辦理所得稅申報之境外電商，應先至「財政部稅務入口網/境外電商課稅專區/營利事業所得稅專區」線上申請資格登記，並上傳該外國營利事業經該國政府目的事業主管機關核准登記或許可之資格證明文件，若委託納稅代理人辦理者，另應上傳委任書及承諾書等文件。主管稽徵機關受理前揭申請案件，經審核完竣後，將以電子郵件發送核准通知，外國營利事業或其委託之納稅代理人，應於接獲通知後，至「營利事業所得稅專區」線上申請專屬帳號密碼，以供辦理營利事業所得稅申報使用；若上年度已辦理所得稅申報之境外電商，可沿用上年度之帳號密碼，毋須再行申請。
- 新設立之境外電商如已辦理稅籍登記，並已申請營業稅申報使用之帳號密碼者，可沿用該帳號密碼申請資格登記及申報營利事業所得稅。因營業稅代理人之代理範圍與營利事業所得稅代理範圍不同，如欲委託營業稅代理人辦理營利事業所得稅申報納稅

者，仍應上傳委任書及承諾書等文件，經主管稽徵機關核准後，另案申請帳號密碼。

- 如欲依財政部107年1月2日台財稅字第10604704390號令規定，申請按主要營業項目適用之同業利潤標準淨利率或按境內利潤貢獻程度計算我國課稅之所得額者，應填具「外國營利事業跨境銷售電子勞務適用淨利率、利潤貢獻程度申請書」，並檢附合約、主要營業項目、明確劃分我國境內及境外交易流程對總利潤貢獻程度等證明文件，併同於辦理營利事業所得稅申報納稅時申請，或另案申請適用。如前已申請核准，且本年度尚在核准期間者，則無須再申請。
- 境外電商所在國家如與我國簽署全面性所得稅協定，且在我國境內無常設機構或未經由該常設機構從事透過網路或其他電子方式銷售電子勞務予個人，其所取得之中華民國來源收入，申請適用依各協定第7條營業利潤相關減免之規定，可自行或委託代理人，檢附外國營利事業所在國稅務機關出具之居住者證明、合約書影本、委任書、所得相關證明，併同於辦理營利事業所得稅申報納稅時申請，或另案申請適用。如前已申請核准，且本年度尚在核准期間者，則無須再申請。
- 如利用匯款方式繳納營利事業所得稅者，應依「外國營利事業跨境銷售電子勞務跨國專戶繳納營利事業所得稅匯款說明」填寫各項匯款資訊，並於繳納期間屆滿前將應納稅額匯入臺灣銀行城中分行「財政部臺北國稅局-境外電子商務301專戶」。建議境外電商可透過其所在國家或地區之金融機構，先以電文方式洽詢台灣銀行城中分行，換算當期申報應納稅額之等值外幣，該分行將以電文回覆其匯入



當日之匯率、應繳手續費或其他費用，境外電商再依電文提示匯款。

KPMG Observations KPMG觀點

在我國境內無固定營業場所之境外電商業者，跨境銷售電子勞務予我國境內個人，其應納之營利事業所得稅，因不存在扣繳義務人，故不論是否年銷售額達新台幣48萬元而有辦理稅籍登記之情形，皆應線上申請資格登記，依據辦理營業稅申報之帳號密碼或所申請專屬帳號密碼，以線上報繳營利事業所得稅。

上開業者在辦理營利事業所得稅申報時，可依核定適用之淨利率及境內利潤貢獻程度計算應課稅之所得額；其所在國家與我國訂有全面性所得稅協定，而有營業利潤免稅規定之適用者，並得於申報時檢附相關證明文件併同提出申請，由稽徵機關核定適用免稅，或另案申請適用，以合法節省租稅負擔。

日本合夥如何適用臺日租稅協定

109年5月27日財政部國際財政司

財政部表示，依據日本法律設立屬透視課稅(fiscally transparent)之合夥，由該合夥具有日本稅務居住者身分之合夥人，按其合夥受益比例適用臺日租稅協定所得稅減免規定。

財政部指出，臺日租稅協定自106年1月1日起適用以來，時有民眾詢問有關日本合夥取得中華民國來源所得時適用租稅協定之疑義。該部說明，依據臺日租稅協定第1條(適用之人)第1項規定，所得人須具有我國或日本稅務居住者身分，方得適用該協定。然日本法律規定「合夥」為透視課稅，不具備日本稅務居住者身分，為明確相關適用、減少爭議，該協定第1條第2項參考最新國際稅約範本，規範「設立於任一方領域之實體或安排取得或經由其取得之所得，如任一方領域之稅法視該實體或安排為全部或部分透視課稅，於該領域基於租稅目的視該所得為其居住者之所得範圍內，應認定係該一方領域之居住者取得之所得。」依據該項規定，日本屬透視課稅之合夥取得中華民國來源所得，可由該合夥具有日本稅務居住者身分合夥人，按其受益比例適用協定。

舉例說明，日本「J投資事業有限責任組合」為一投資事業有限合夥，甲、乙為其合夥人；合夥人受益比例分別為甲(日本稅務居住者)70%、乙(美國稅務居住者)30%。「J投資事業有限責任組合」投資我國「T公司」，「T公司」於108年分配股利新臺幣(以下同)100萬元予日本「J投資事業有限責任組合」。依據我國所得稅法第88條及各類所得扣繳率標準第3條第1項第1款或第4條規定，股利所得於給付時應按21%稅率就源扣繳；臺日租稅協定第10條(股利)第2項規定，「...股利之受益所有人如為他方領域之居住者，其課徵之稅額，不得超過股利總額之百分之十。」由於日本法律視有限合夥為透視課稅，不具稅務居住者身分，其取得我國「T公司」分配之100萬元股利，日本基於稅務目的，僅視70萬元(100萬元 X 70%)為日本稅務居住者合夥人之

所得，爰依據前述臺日租稅協定第1條第2項規定，得由日本稅務居住者合夥人甲就受益所有之70萬元股利適用10%優惠稅率；其餘30萬元股利非屬日本稅務居住者之所得，仍應按21%稅率課稅。

財政部提醒，所謂「透視課稅」實體，指不視為所得納稅義務人之實體，該類實體取得或經由該類實體取得之所得，未於實體階段課稅，而於實體持有人階段課稅，此為各國稅制常見有關課稅主體之一般性規定，與納稅者權利保護法第7條中因納稅者「濫用法律形式」而由稅捐稽徵機關根據實質經濟利益歸屬，認定所得納稅義務人之租稅規避責任處理規定不同。

KPMG Observations

KPMG觀點

日本對「合夥」組織採穿透課稅，非為負擔所得納稅義務之實體，故應以其具有日本稅務居住者身分之合夥人，認定為可適用臺日租稅協定之適格單位。

權利金其支付若與進口貨物有關 應列入進口貨物完稅價格

109年5月6日財政部關務署

關稅法第29條規定，進口人應將權利金計入貨物完稅價格向海關申報。財政部關務署表示，依據關稅法施行細則第12條規定，及參據WTO關稅估價協定之精神，列作進口貨物完稅價格之權利金，其支付應與進口貨物有關，且為該貨物進口之交易條件。

為利商民瞭解，關務署參考世界關務組織關稅估價技術委員會之討論案例，舉例說明如下：

- 權利金應加計於完稅價格內之案例：假設進口商向國外購買專利製造之機器，賣方要求進口商另外支付專利權權利金給第3方專利權人，此時進口商支付給賣方之貨物價款雖未包含該筆權利金費用，然因進口商支付之專利權權利金與待估價貨物有關，且為進口該貨物之交易條件，爰進口貨物完稅價格應加計支付第3方之專利權權利金。
- 權利金不應加計於完稅價格之案例：假設某廠商向國外製造商採購一部機器，用以生產產品，而該機器操作時需要某種專利製造方法，該廠商以另一個合約，支付專利權人權利金，取得使用此專利製造方法。關務署解釋，雖然該廠商支付使用該機器製造方法之專利權利金，但因其支付並非機器輸入至進口國之交易條件，因此該專利權權利金毋須計入進口機器完稅價格。

關務署提醒進口人，權利金是否應加計於進口貨物完稅價格，應依上述原則由個案判斷，請進口業者留意。進口人對於權利金相關申報問題可洽詢該署及各進口地海關，亦可依據「進口貨物估價預先審核實施辦法」檢附相關資料向該署基隆關申請進口貨物估價預先審核，確保自身權益。

KPMG Observations

KPMG觀點

支付之權利金，如為貨物進口前在境外製造過程之必要投入，而非進口後所發生，縱使權利金之支付對象並非貨物產製出口商，因其支付與進口貨物有關，且為該貨物進口之交易條件，故應列入關稅法第29條所定，以該進口貨物自輸出國銷售至我國實付或應付之價格作為完稅價格之加計費用項目。進口人或其代理人對於進口貨物應計入完稅價格之費用如有疑義，得於貨物進口前，向財政部關務署申請預先審核，以利商業交易成本之預先掌握。

稅務爭議預防與 解決案例精選



對於特種貨物及勞務稅之裁罰 應否考量比例原則？

爭點

稽徵機關對於特種貨物及勞務稅之裁罰，其罰鍰金額遠超過短期買賣價差盈餘，是否處罰過苛？應否受比例原則之限制？

事實摘要

稅局依據查得資料，認定甲君借用乙君名義，於民國104年6月1日購入臺中市房屋及坐落基地(下稱系爭房地)，並於104年11月19日將系爭房地以新臺幣(下同)11,000,000元出售，因甲君持有期間未滿1年，亦無排除課稅規定之適用，且未依規定於訂約之次日起30日內申報繳納特種貨物及勞務稅(下稱特銷稅)，故稅局依其房地銷售價格11,000,000元，按適用稅率15%，除對甲君核定補徵納稅額1,650,000元外，並依特銷稅條例第22條第2項規定，以甲君利用他人名義銷售系爭房地為由，按所漏稅額1,650,000元處1.5倍之罰鍰計2,475,000元。甲君因罰鍰處分遠高於其出售利益，故對該處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向臺中高等行政法院(下稱原審)提起行政訴訟，經原審判決駁回後，提起上訴。

裁判要旨

特銷稅條例之立法目的，不但在於矯正現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負之不公平現象，以符合量能課稅原則，並且兼具抑制短期投機，以健全房屋市場之作用。準此，利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物之行為，所以應受處罰，除係因違反行為時特銷稅條例第16條第1項規定之申報義務外，尚因牴觸該條例抑制短期投機房市之規範意旨，故計算其因違反行政法上義務所得之利益，必須顧及短期投機買賣所得價差盈餘。

而參考行政罰法第18條第2項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第2條第1項第1款規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，即不宜依前揭倍數參考表，採取劃一之處罰方式，否則，一律依補徵的特銷稅額的2.5倍(或已補申報並補繳者1.5倍)裁處重罰，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。

蓋特銷稅之稅額，係依其銷售價格，按固定之稅率計算，並非採有盈餘始有課稅的方式，將會發生相同銷售價格，無論有無盈餘、盈餘多少，均須繳納同額稅捐的疑慮，如果再按所須補繳的稅捐，一律處以相同倍數的罰鍰，勢將造成違反行政法上義務所得之利益不同，卻處以相同額度罰鍰的不公平結果；且依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡，自有違比例原則。

經查本件甲君除前經稅局另核定補徵納稅額1,650,000元，加上原處分裁處罰鍰2,475,000元，兩者總共達4,125,000元，遠超出上訴人所獲售屋利得500,000元及違約金499,400元4倍之鉅，原處分顯有違責罰相當原則。原判決認：稅局原處分係屬合法之行政處分，並未違背行政罰法第18條及其他法律規定云云；未將因違反行政法上義務所得之利益列為裁處罰鍰時應考量之因素，亦未將所得利益與罰鍰額度加以比較，顯有判決不適用法規之違誤。

判決字號

109,判,198

裁判日期

109.04.09

裁判主文

原判決廢棄，訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

KPMG Observations **KPMG**觀點

稽徵機關過去對於利用他人名義銷售房地而逃漏特銷稅之案件，往往皆依據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所訂之裁罰倍數進行處罰，並未考量納稅者買賣所得價差盈餘多寡，則在特銷稅之罰鍰係依其銷售價格按固定之稅率為計算基礎之情況下，將導致獲利低與獲利高之相同銷售價格，其短漏之特銷稅皆負擔同額之罰鍰，而產生不公平現象。為消弭此現象，本案法官參採特銷稅法之立法精神及行政罰法第18條之規定，以稅局對納稅人之處罰遠超過其出售利益而認有違比例原則，故將原處分予以撤銷，並責令稅局應依此法律上判斷另為適法之處分。故爾後納稅者如遇有類此裁罰與所得利益顯不相當之稅捐案件，建議可洽詢專業機構意見，適當地援引憲法比例原則及行政罰法有關人民權益保障之措施，以維護自身權益。

稅務行事曆



2020年6月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
6月1日	6月10日	<ul style="list-style-type: none"> 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 查定課徵者繳納上月娛樂稅 	娛樂稅
6月1日	6月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
6月1日	6月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
6月1日	6月15日	貨物稅產製廠商申報繳納上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
6月1日	6月15日	菸酒稅產製廠商申報繳納上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
6月1日	6月15日	核准每月為一期之自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅
5月1日	6月30日	108年度所得稅結算申報及107年度未分配盈餘申報(依財政部公告延長)	所得稅

2020年7月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
7月1日	7月5日	小規模營業人向主管稽徵機關申報以第二季(4—6月)之進項憑證於進項稅額百分之十扣減查定稅額	營業稅
7月1日	7月10日	<ul style="list-style-type: none"> - 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 - 查定課徵者繳納上月娛樂稅 	娛樂稅
7月1日	7月15日	核准彙總繳納印花稅之申報與繳納	印花稅
7月1日	7月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
7月1日	7月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
7月1日	7月15日	貨物稅產製廠商申報繳納上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
7月1日	7月15日	菸酒稅產製廠商申報繳納上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
7月1日	7月15日	自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅
7月1日	7月15日	核准每月為一期之自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅



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

sueshih@kpmg.com.tw

home.kpmg/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.

© 2020 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.