

KPMG 安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2020年8月號



前言

自2017年底納稅者權利保護法（下稱「納保法」）施行後，帶動納稅義務人、稅捐稽徵機關及行政法院對於稅務案件重新思考，而納稅不只是國民義務，納稅者的權利更應受到保障等新思維，已逐漸成為主流意識。根據相關研究發現，最高行政法院的稅務訴訟案件數目逐年減少，2018年納稅者獲得有利判決比例達到11.31%，相較2017年8.19%有明顯提高，然整體而言，行政法院判決仍然明顯傾向支持國稅局立場。時光推移至2020年8月的今日，納保法施行已近三年，該法是否仍持續性深化納稅者權利保障，並進一步提高納稅者獲取有利判決之比例，實值關注。尤有甚者，透過近期判決結果之數據分析，又有哪些過往長期存在之稅務爭議，直至今日仍困擾著徵納雙方，致使納稅者窮盡復查、訴願、行政訴訟之途，仍無法獲致有利自己的判決結果？此時，透過觀察稅務爭議案件，鑑往知來，進行有效率的稅務管理，當有助於納稅者了解國稅局、行政法院的觀點，據以趨利避害。



Contents

特別報導

01 近兩年最高行政法院稅務訴訟趨勢

主題報導

03 外銷佣金費用查核與爭訟

06 公司負責人扣繳義務與罰則

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業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，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關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。

Tax 360 app

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

特別報導



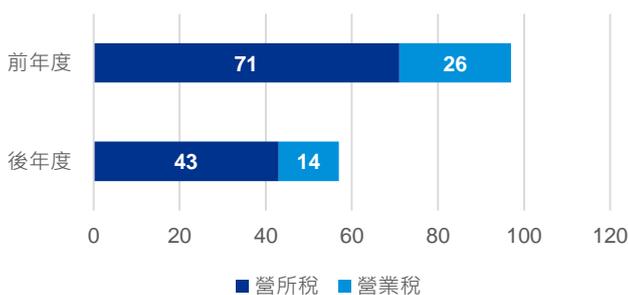
近兩年最高行政法院 稅務訴訟趨勢

本期月刊特別為讀者整理近兩年期間（2018年8月1日至2020年7月31日）之最高行政法院稅務判決，篩選讀者所最為關心的營利事業所得稅（下稱營所稅）及營業稅爭議進行研究，其中營所稅判決114件，營業稅判決40件，判決總數為154件，以下分為訴訟案件數量、納稅者之勝訴率及關鍵稅務爭議議題等三個面向，說明KPMG稅務團隊統計分析之研究結果。

訴訟案件數量

首先，就2018年8月1日至2020年7月31日（下稱兩年度分析期間）所做的判決統計分析發現，2019年8月1日至2020年7月31日之後年度（下稱後年度）較2018年8月1日至2019年7月31日之前年度（下稱前年度），營所稅及營業稅稅務爭議判決總數由97件下降至57件，其中營所稅之減少幅度更由前年度之71件下降至後年度之43件，營業稅則由26件下降至14件，可見納稅人已逐漸意識到面對稅務爭議應防患於未然，提起稅務爭訟並上訴至最高行政法院尋求救濟，並非最有利於納稅人之稅務爭議解決方式。反之，透過及早進行稅務管理及爭議預防機制，並在面對稅捐稽徵機關調查時主動、積極進行稅務協談，或在復查、訴願程序中與稅捐稽徵機關進行和解，更能夠有效率的確保納稅者之申報立場。

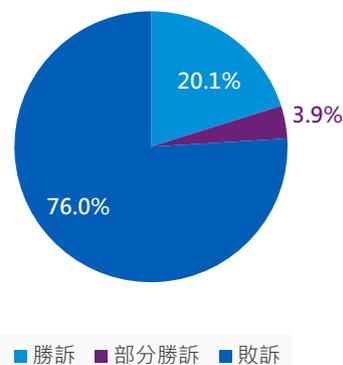
訴訟案件數量



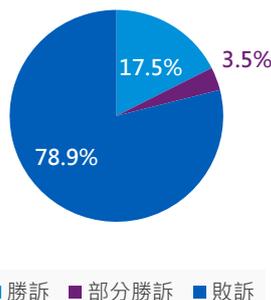
納稅者勝訴率

其次，納稅者在稅務訴訟的勝訴率有進一步提高的趨勢。就此而言，兩年度分析期間內之營所稅及營業稅判決中，納稅者之整體勝訴率已提高至百分之20%（前年度23%、後年度16%），如加計部分有利於納稅人者，比例甚至高達24%（前年度25%、後年度23%）。而營所稅判決兩年度平均勝訴率為17.5%，營業稅判決之兩年度勝訴率為27.5%，據此，似乎法院對於營所稅相關爭議之立場，相較於營業稅仍更為保守，並傾向接受稅局之見解。

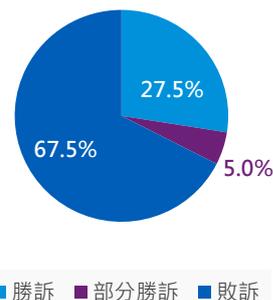
納稅者勝訴率



兩年度納稅者勝訴率- 營所稅



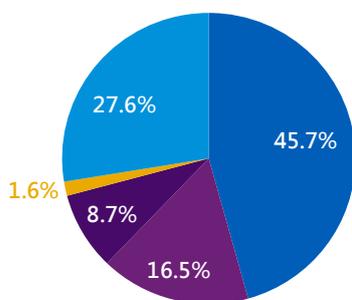
兩年度納稅者勝訴率- 營業稅



常見之營所稅及營業稅爭議及勝訴率

最後，就常見之營所稅及營業稅爭議分析而言，最常見之營所稅爭議案例為成本費用剔除之相關案件，佔全部營所稅案件之45.7%，其中又以無形資產攤銷、費用分攤及外銷佣金相關爭議為大宗。進一步分析成本費用案例之勝訴率發現，整體而言，成本費用剔除案件之勝訴率僅為5.2%，遠低於營所稅案件之勝訴率17.5%，顯示最高行政法院對於此等數項成本費用剔除之案件立場，縱有納稅者執各項事實及法律面之主張，仍抱持懷疑態度。

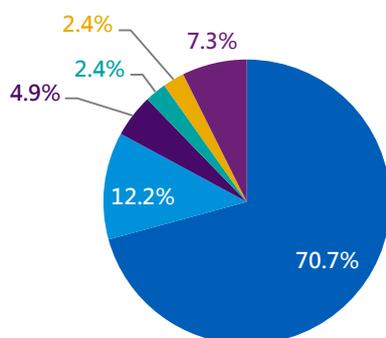
營所稅爭點及案件比例



■ 費用剔除 ■ 收入增列 ■ 未分配盈餘 ■ 扣繳 ■ 其他

至於營業稅爭訟案件部分，最常見者為短漏報銷售額之案件類型，包含未依規定開立統一發票、未辦理營業登記、短報銷售額等類型，佔全部營業稅案件之70.7%，其納稅者勝訴率約為31%，略低於營業稅整體勝訴率。

營業稅爭點及案件比例



■ 短漏報銷售額 ■ 虛報進項
 ■ 兼營營業人可扣抵比例 ■ 未依規定取得進項憑證
 ■ 核定應使用統一發票 ■ 其他

再將營所稅中常見之費用剔除案件、營業稅中常見之短漏報銷售額案件進一步分析，其爭點及納稅者勝訴比率如下：

營所稅 - 費用剔除	件數	納稅者勝訴率
無形資產攤銷	32件	0%
費用分攤	11件	0%
外銷佣金	7件	28.6%

營業稅 - 短漏報銷售額	件數	納稅者勝訴率
未依規定開立統一發票	20件	35%
未辦理營業登記	6件	33.3%
短報銷售額	3件	0%

KPMG Observations KPMG觀點

由上述研究結果可知，除判決對於納稅者之勝訴率提高，納稅者權利保護意識正在進一步深化外，於營所稅及營業稅之案例中，不論判決之數量多寡抑或勝訴率高低，均存在某些長期以來仍困擾著徵納雙方之稅務爭議。而面對此些稅務議題，KPMG之稅務團隊以下即透過本月刊之內容，分別就「外銷佣金」及「營利事業負責人扣繳義務」之重點爭議，透過案例式的討論，帶領讀者共同持續關注稅務爭議的發展，並提出KPMG稅務團隊觀察所得新思維，從而輔助企業、個人於事前妥善預防爭議發生，事中有有效回應、管理稅捐稽徵機關調查，事後以有效率的方式解決爭議。

主題報導



外銷佣金費用查核與爭訟



【案例探討】

台灣A公司為將商品推廣至美國市場，與美國B公司簽訂合約，委請B公司於美國提供代理、仲介服務，A公司並於結算申報營利事業所得稅時，列報相關佣金費用新台幣（下同）300萬元。

國稅局於作成核定前，曾就該佣金費用進行初查，A公司未能提示B公司確有提供仲介勞務的充足事證，且國稅局懷疑B公司為A公司之關係人，因而認定A公司支付佣金情形，與商業常情有違，遂剔除該佣金費用並命A公司補稅。A公司不服，該如何因應？



外銷佣金相關法令、見解重點提示

財政部64年2月24日台財稅字第34348號函要旨

我國境內營利事業如委請外國營利事業或個人在境外代為推銷貨物，並因此給付佣金至境外，此佣金非屬中華民國來源所得，無須扣繳。

影響：

- 過去多有企業藉此逃避台灣稅負，即透過在免稅天堂設立公司，再簽約委請該公司仲介銷貨並給付其仲介費，形成「以給付佣金之名，行分配盈餘至境外免稅天堂之實」。
- 稅捐稽徵機關為免外銷佣金成企業避稅管道，乃嚴查營利事業支付佣金的真實性、合理性及必要性。

營利事業所得稅查核準則第92條第4款及第5款要旨

外銷佣金超過出口貨物價款5%者，除應提示契約、居間仲介事實證明文件外，尚應取具統一發票、收據等

原始憑證，提出正當理由並經查核相符，方可准予認列。

影響：稅局嚴查超過貨物價款5%之外銷佣金費用。

法院實務見解

佣金支出是營利事業對經紀人、代理人或代銷商因介紹或代理銷售該事業產品或服務，而由該事業支付的報酬，因此有無支付佣金的必要，當以該經紀人、代理人或代銷商有無實際提供仲介勞務為斷，若無實際提供仲介勞務，縱形式上具備有佣金合約書或結匯支付證明文件，也難認該項支出為營利事業經營所必需的必要或合理費用，方符合所得稅法第24條第1項的成本費用及收入配合原則。

影響：

- 公司依個案情形證明外銷佣金之真實性、合理性、必要性為合法認列佣金費用的首要重點。

查核、審認仲介勞務事實是否存在，成攻防、爭執重點

前揭案例探討案件：

台北高等行政法院105年度訴字第647號判決

A公司於台北高等行政法院的訴訟中，已提出與B公司間佣金合約、會議紀錄、往來郵件、支付憑證、B公司之應收帳款保險額度、透過B公司仲介之客戶的銷售統計表等事證，向台北高等行政法院證明A、B公司間確有代理關係存在。

法官除調查前述服務事證外，尚特別調查、釐清引發國稅局疑慮的「A、B公司是否為關係企業」乙節，並將B公司確實非A公司關係企業之事實記明於判決理由內。

最高行政法院108年度判字第94號判決

最高行政法院顧慮B公司針對本件另有辦理應收帳款保險，此與一般提供仲介勞務並收取佣金之交易常情不同，且會議記錄內容未見B公司如何提供仲介勞務之細節，又A、B公司往來郵件參雜其他年度郵件等情，最高行政法院終認該年度之仲介事實是否存在，尚待釐清，佣金費用之認列，亦有疑義，因而廢棄該判決，發回台北高等行政法院進一步審認相關事實。

其他最高行政法院案件：

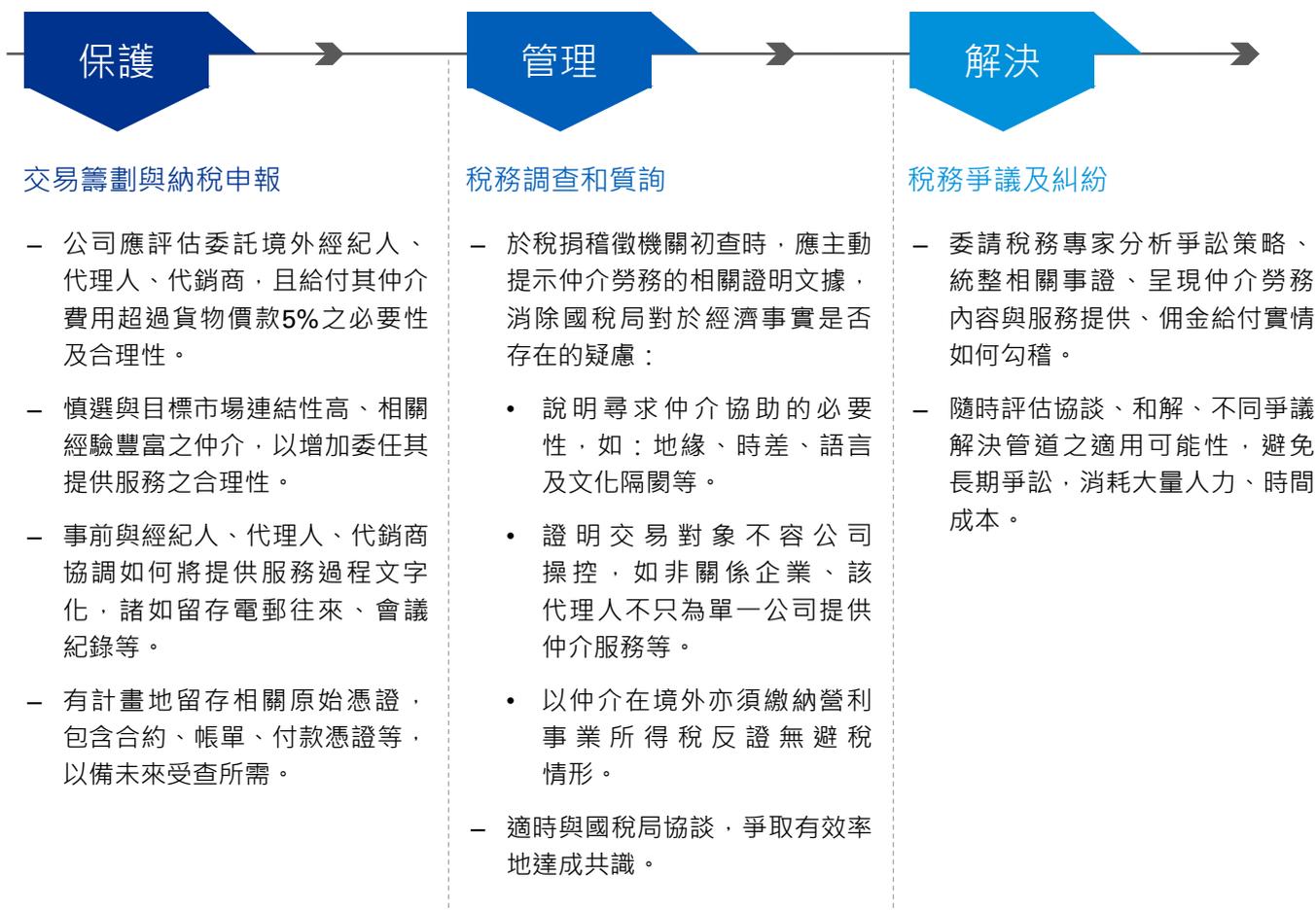
最高行政法院109年度判字第138號判決

台灣公司為推廣中國業務，簽約委請非關係企業之香港仲介商提供仲介服務，經台灣公司向國稅局提示代理協議、匯款水單、與仲介公司往來對帳之e-mail與會議記錄、仲介公司身分證明等事證供核，詎料，國稅局仍未能採信確有仲介勞務事實存在。全案經多階段行政救濟，嗣上訴至最高行政法院，法院方認定就仲介勞務事實是否存在乙節，應先依合約條款確認仲介勞務之具體內容、佣金計算方式，再以此與實際給付之佣金進行勾稽，本案當事人既已提供具體事證且與佣金數額勾稽相符，則台北高等行政法院逕認當事人提供之事證不足採信，顯屬過於速斷，而廢棄發回該判決進行更審。

KPMG Observations KPMG觀點

由上述判決見解可知，在實務爭訟中，雙方爭執、證明的重點仍環繞仲介勞務是否發生，且所認列之佣金費用是否合理。自本篇分享之案例觀察，國稅局及法院針對外銷佣金費用，除嚴格依法規要求審視事證外，更關注、調查避稅常見條件—交易對象是否為關係人。於最高行政法院108年度判字第94號判決所涉爭議案件中，A公司原在國稅局初查佣金費用之階段，即誤填相關表單且未及時更正，令國稅局誤認其給付佣金對象為關係企業，終遭國稅局作成不利處分；而於行政法院訴訟階段，法院也特別針對A、B公司是否為關係企業進行調查，並記明於判決理由中。此外，另案最高行政法院109年度判字第138號判決，法院作出有利於納稅人之判決，該案仲介亦非給付佣金公司之關係人，而係貨物買方之長期合作代理商。由是可知，國稅局在實際稽查時除依法要求提供勞務事證外，更關心個案中營利事業是否透過外銷佣金避稅，可見，納稅人必須主動消除國稅局對於公司是否透過外銷佣金避稅的疑慮，尤其應爭取於國稅局初查時，即消除國稅局對外銷佣金費用可能隱含避稅目的之疑慮，避免進入曠日廢時且結果未必有利的行政救濟階段。

此外，KPMG稅務團隊提醒營利事業尚須注意，如給付外銷佣金時依前述64年函釋意旨未辦理扣繳，並於營利事業所得稅結算申報認列費用，嗣遭國稅局認定該款項非屬外銷佣金性質，則營利事業恐不只須補繳營利事業所得稅，甚至可能面臨應辦理扣繳而未扣繳之違章，進而遭補稅加罰。是以營利事業面對外銷佣金議題尤須提高警覺，預防爭議發生。





公司負責人扣繳義務與罰則

【案例探討】

台灣C公司和在境內無固定營業場所及營業代理人之大陸D公司，簽訂生產設備之採購合約，C公司於給付價款時，因自認該款項全為採購設備的貨款而未予扣繳。嗣遭國稅局認定該價款，部分係屬權利金，而認定C公司負責人甲未依規定扣繳稅款5千萬元，並命甲須於1個月內補繳其應扣未扣之稅款5千萬元。甲因

上開扣繳稅款金額過鉅，無法在補繳期限內繳納，國稅局遂依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）」的規定，裁處甲應扣未扣稅額2倍之漏稅罰，罰鍰金額高達1億餘元。C公司及其負責人甲可以如何救濟？

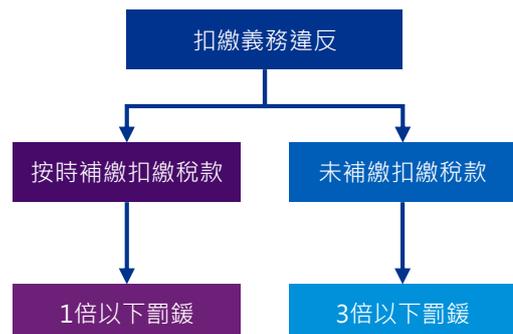


營利事業負責人給付境外款項時應注意有無扣繳義務

根據所得稅法規定，境內公司給付跨境款項時，應辨識所給付款項之性質，是否屬所得稅法第8條規定之任一種中華民國來源所得類型，進而就該等類型之所得應辦理扣繳。又所得稅法就源扣繳制度是以自然人作為扣繳義務人，其目的在於確保扣繳制度能被有效執行。例如，所得稅法第89條規定，營利事業給付國外營利事業所得時，扣繳義務人為事業負責人，就此，大法官解釋第673號解釋理由書指出：「……事業負責人則代表事業執行業務，實際負責該事業經營成敗，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之務。」因此，營利事業負責人有依據各類所得扣繳標準之扣繳率，於給付時代扣稅款之義務。

營利事業負責人違反扣繳義務之罰則及裁罰倍數參考表

依所得稅法第114條規定，營利事業負責人若違反其扣繳義務，稅捐稽徵機關得分別依不同情形，對扣繳義務人課處1倍以下或3倍以下罰鍰。



此種授權行政機關於一定範圍內，得視個案情形予以不同程度的處罰，屬於行政機關的「行政裁量」空間。惟因稅捐稽徵機關若對於「行政裁量」缺乏統一的遵循標準，可能會造成相同類型的案件因審查人員不同，而有不同的處罰結果。財政部爰發布裁罰倍數參考表，依照不同的違章樣態，分別處以不同倍數之裁罰，各稽徵

機關則得就個案，根據裁罰倍數參考表列舉之違章類型，予以相應處罰。

然而，並非稅捐稽徵機關按照裁罰倍數參考表予以裁罰即屬合法。稅捐稽徵機關適用裁罰倍數參考表，仍可能因「行政裁量瑕疵」致處分違法。

行政裁量瑕疵類型	
裁量逾越	稅捐稽徵機關的裁量結果，超過法律所給予的裁量範圍
裁量濫用	稅捐稽徵機關在裁量時，將法規、法規授權目的及一般法律原則所劃定內部界線以外之事項納入考慮。
裁量怠惰	稅捐稽徵機關消極不行使裁量權，導致個案應考量的因素未被考量

其中，針對裁量怠惰部分，稅局應考量之因素包含：

裁罰倍數參考表使用須知第4點	納保法第16條第3項
參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。	稅捐稽徵機關於處罰時，須考量以下四面向： <ol style="list-style-type: none"> 1. 受處罰者違反稅法上義務行為應受責難程度 2. 違反稅法上義務行為所生影響 3. 違反稅法上義務行為所得之利益 4. 納稅者之資力。

最高法院判決重點分析

以本文首揭個案為例，C公司負責人甲不服遭處所漏稅額2倍罰鍰，最高行政法院以前揭裁罰所應考量違反稅法上義務「應受責難程度、所生影響、所得之利益、納稅者之資力」等面向，審酌個案中扣繳義務人甲的可罰性（如下表）。

最高行政法院基於上述理由，認甲之上述個案特殊情形，應適用裁罰倍數參考表使用須知第4點，將裁罰

倍數予以調低，惟稅捐稽徵機關就此未加斟酌，反而逕自裁處2倍之罰鍰，未考量責罰相當性及個案裁處是否過苛，顯屬裁量怠惰，進而認定原罰鍰處分違法、廢棄原判決並撤銷原處分及訴願決定，命稅捐稽徵機關重為適法之處分（參最高行政法院109年度判字第82號行政判決）。

受處罰者違反稅法上義務行為應受責難程度及所生影響	<ul style="list-style-type: none"> 一 國稅局僅給予甲1個月之補繳稅款期限，然甲憑自身資力，實無法於短時間內完納5千萬元之扣繳稅款，違論金額高達1億元之罰鍰。 一 甲對C公司持股僅佔已發行股份總數1.58%，無法期待甲能透過C公司或自行向D公司請求返還代扣之稅款，客觀上甲的應受責難程度尚非重大。 一 實務上公司扣繳業務均由公司之會計、總務人員處理，董事長未必能鉅細靡遺處理扣繳事務。 一 甲非法律、財稅專業，對其所負之扣繳稅款義務，因一時疏忽未遵守，主觀上應受責難程度及違反稅法上義務所生影響實屬輕微。
違反稅法上義務行為所得之利益	扣繳義務人是無償代替國家從事確保稅源之工作，甲僅為扣繳義務人，非納稅義務人，不論因任何理由違反扣繳義務，均無任何利益可言。
考量納稅者之資力	甲業因此案件，所有財產均遭行政執行拍賣後繳納460萬元予國稅局，無力全額繳納5千萬元之扣繳稅款，違論金額達1億元之罰鍰，法院因此認本案罰鍰金額明顯過苛。

KPMG Observations KPMG觀點

從本文節選的最高行政法院判決可知，現行行政法院在審酌稅捐稽徵機關裁罰是否合法時，會透過納保法第16條第3項所揭示裁罰應考量納稅義務人可罰性之四個面向，審視稅捐稽徵機關於個案中，是否完整審酌納稅者的可罰性，倘有納稅者之個案情形未審酌，即屬裁量怠惰之違法。申言之，納稅者亦得就國稅局所為之裁罰進行反思，若發現其裁罰案件中稅捐稽徵機關有裁量怠惰，即可依據納保法第16條第3項規定，適時提出救濟，而非一味認為國稅局既已按照裁罰倍數參考表進行裁罰即屬合法。

另外，現行所得稅法之扣繳規定，是以公司負責人等自然人為扣繳義務人，惟深究相關法律關係，實際因

交易受害者是公司等款項收受者，公司負責人僅有間接的受益關係。然而扣繳稅額往往數額甚鉅，致一般自然人即便變賣其所有財產，仍無力負擔。尤有甚者，倘事業負責人與公司利益不一致時，將產生許多爭議，例如，縱使公司負責人已卸任，倘有其任職期間發生之扣繳稅款爭議，國稅局仍會向已卸任的負責人追討相關扣繳稅款及罰鍰，實不合理。因此，在法令尚未進一步修正前，KPMG稅務團隊將扣繳議題分為保護、管理及解決三個方面，提醒公司及其負責人應積極面對扣繳議題，以免發生嗣後遭國稅局命補繳稅款，甚至處以高額罰鍰。



稅務法律服務團隊



許志文 主持會計師
KPMG稅務法律服務團隊

學歷

國立台灣大學會計
研究所碩士

專業資格

中華民國會計師
高考財稅行政人員資格

經歷

企業購併稅務評鑑
企業投資及營運架構稅務規劃及紛爭處理
企業移轉訂價服務
國際租稅諮詢
稅務行政救濟專業訴訟代理
家族企業傳承諮詢



巫念衡 經理
KPMG稅務投資部

學歷

國立台灣大學法律學
研究所財稅法組碩士
國立台灣大學法律學士

專業資格

中華民國律師
中華民國不動產經紀人
考試及格

經歷

企業購併稅務實地查核
企業投資及營運架構稅務規劃
國際租稅諮詢
稅務解釋函令申請及稅務行政救濟
公司法律諮詢及法令遵循



謝昌君 副總
KPMG稅務投資部

學歷

美國羅徹斯特大學工商
管理碩士
國立政治大學財政學士

專業資格

稅務特考三等(高等考試)
考試及格

經歷

企業購併稅務實地查核
企業投資及營運架構稅務規劃
國際租稅諮詢
稅務解釋函申請
稅務調查及爭議案件協助



周彤 副理
KPMG稅務投資部

學歷

國立政治大學法律學士

專業資格

中華民國律師
防制洗錢及打擊資恐專業
人員

經歷

稅務諮詢及解釋函申請
稅務調查協助及稅務行政救濟
企業購併稅務實地查核
公司法律諮詢及法令遵循



丁英泰 協理
KPMG稅務投資部

學歷

美國哥倫比亞大學法學
碩士
國立台灣大學會計碩士
國立台灣大學會計暨法律
雙學士

專業資格

中華民國律師
美國紐約州律師
中華民國會計師考試及格
美國會計師考試及格

經歷

企業購併稅務實地查核
企業投資架構與股東股權結構
稅務及法律諮詢
稅務及公司投資法律爭議
預防與解決諮詢



陳益利 副理
KPMG稅務投資部

學歷

國立台灣大學科際整合
法律學研究所碩士
國立政治大學金融研究所
碩士

專業資格

中華民國律師
中華民國會計師考試及格

經歷

企業購併稅務實地查核
稅務諮詢及租稅優惠申請
稅務行政救濟
證券/資本市場

稅務法律服務團隊



林上軒 高級專員

KPMG稅務投資部

學歷

國立台灣大學法律學
研究所財稅法組碩士
國立政治大學法律學士

專業資格

中華民國律師

經歷

企業購併稅務實地查核
企業投資及營運架構稅務規劃
稅務諮詢及稅務解釋函申請
稅務調查及爭議案件協助



趙崇聖 專員

KPMG稅務投資部

學歷

國立清華大學科技法律
研究所碩士
國立台北大學法律學士

專業資格

中華民國律師

經歷

企業購併稅務實地查核
企業投資及營運架構稅務規劃
稅務解釋函申請
稅務調查及爭議案件協助



聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

副總

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

丁英泰

協理

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

巫念衡

經理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

陳益利

副理

02 8101 6666 ext. 18947
jackchen5@kpmg.com.tw

林上軒

高級專員

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

趙崇聖

專員

02 8101 6666 ext. 18249
jasperchao@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/law



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.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan