



安侯建業

# 稅務新知 選讀

2020年11月號



# 本期重點掃描



**游雅潔**  
執業會計師

本期法規預告及新頒解釋函令將就，經濟部預告《企業併購法》部分條文修正草案；財政部核釋海關緝私案件與稅務違章案件之減免處罰標準，有關「1年內有相同違章事實3次以上」之認定原則；及「所得稅法」第17條規定，有關綜合所得稅重複申報扶養子女免稅額案件之認定原則，加以分析說明。

財政稅務要聞摘錄，防疫相關租稅紓困措施之減免所得額，不列為營利事業基本所得額之加計項目；拆除地上舊房屋，使土地達於可出售之狀態，應視為土地出售成本；被繼承人為要保人而非被保險人之未到期保險，應以繼承發生時之保單價值列入遺產申報遺產稅；營業人購買房地未辦理所有權移轉登記，即再出售應按債權買賣課徵營業稅及扣繳義務人違反扣繳義務不因所得人已申報繳稅而免罰等5則，敬請參閱。



**黃彥賓**  
會計師

# Contents

## 法規預告

- 02 《企業併購法》部分條文修正草案

## 新頒解釋函令

- 08 減免處罰標準中「1年內」、「相同違章事實」及「次數」之認定原則
- 09 綜合所得稅重複申報扶養子女免稅額案件之認定原則

## 財政稅務要聞

- 11 防疫相關租稅紓困措施之減免所得額 不列為基本所得額之加計項目
- 12 拆除地上舊房屋使土地達於可出售之狀態 應視為土地出售成本
- 13 被繼承人為被保險人之未到期保險 以繼承時之保單價值列入遺產申報
- 14 營業人購買房地未辦理所有權移轉登記 即再出售應按債權買賣課徵營業稅
- 15 扣繳義務人違反扣繳義務不因所得人已申報繳稅而免罰

## 稅務行事曆

- 17 2020年11、12月份稅務行事曆

## 關於本刊

KPMG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，摘錄重要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。藉由KPMG的導讀及觀察資訊補給，有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。

## 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



# 法規預告

# 《企業併購法》部分條文修正草案

本次《企業併購法》部分條文修正草案預告期間自109年10月7日至109年12月6日，重要修正，計有保障股東權、放寬非對稱併購適用範圍及擴大租稅優惠三大方向，茲分析增(修)正內容及說明如下，並節錄與稅務相關部分之修正草案對照表如後。

## 保障股東權利：加強併購資訊揭露義務，允許投票反對股東行使股份收買請求權。

增訂/修訂內容	說明	條次
董事就併購交易之自身利害說明及贊成或反對併購決議之理由，應於股東會開會通知時揭露	為強化併購資訊揭露，修法定明，公司應於股東會召集事由中敘明董事利害關係重要內容及贊成或反對併購決議理由，以符合司法院大法官釋字第770號所揭保障股東得於股東會合理期間前獲知相關資訊之意旨。	第5條第4項
公開發行股票公司持股超過10%之股東且為其他參加併購公司之董事時，其就併購交易利害關係之重要內容及贊成或反對併購決議之理由，應於股東會開會通知時揭露	於持股超過10%之股東且為其他併購公司之董事，對併購案已有利害關係，而公開發行股票公司股東人數眾多，影響層面廣泛，草案特別明定該股東有提供資訊之義務，並應於股東會召集事由中敘明利害關係重要內容及贊成或反對併購決議理由，以利股東在進行併購時能充分獲得資訊。	第5條之1
增訂出席股東會並投票反對併購之股東，亦可行使股份收買請求權	現行規定下異議股東得行使股份收買請求權，但須於股東會前或會中表示異議並放棄表決權；若投票表示反對意見，即無法要求收買。  本次修正特別賦予表示異議且投票反對之股東收買請求權，以呼應司法院大法官釋字第770號所揭保護未贊同併購股東權益之意旨。	第12條

## 放寬非對稱併購適用範圍：增加併購彈性，加速併購程序

增訂/修訂內容	說明	條次
放寬適用非對稱式併購，其併購無須經股東會決議，僅須由董事會決議之條件，將合併後存續公司、受讓股份之既存公司、分割而受讓營業之既存公司併購所支付現金或其他財產之對價總額，不超過該公司淨值之比例標準，由2%修正為20%。	現行規定下，併購公司為支付併購對價所發行之新股須不超過其已發行股份之20%，且支付之現金或其他財產須不超過其淨值之2%，始能適用非對稱式併購以排除股東會決議，要件嚴格，故企業為避免召開股東臨時會增加作業成本，可能考量併入次年度股東常會決議，如此將延長併購作業之流程。為增加併購之彈性與效率，修正草案放寬適用非對稱式併購之條件。	第18條第7項 第29條第6項 第36條第3項









# 新頒解釋函令



# 減免處罰標準中「1年內」、 「相同違章事實」及「次數」 之認定原則

## 109年10月22日台財關字第1091016013號

- 一. 海關緝私案件減免處罰標準第4條、第5條第1項及第16條有關「1年內有相同違章事實3次以上」不適用該標準免予處罰之規定，所稱「1年內」，指自每次查獲日起至次年當日之前1日止；所稱「相同違章事實」，指行為人違反海關緝私條例「同條項」規定；另違章事實次數之計算，以查獲次數為準，1次查獲數件違章者，其違章事實次數以1次計。又違章事實無論是否經處分及確定，均應計入違章事實次數，但依海關緝私條例第45條之3規定免予處罰者，不予計入。
- 二. 稅務違章案件減免處罰標準第24條第1款有關納稅義務人「1年內有相同違章事實3次以上」不適用該標準減輕或免予處罰之規定，於營業稅、貨物稅、菸酒稅、菸品健康福利捐與特種貨物及勞務稅違章案件，所稱「1年內」，指自每次查獲日起至次年當日之前1日止；所稱「相同違章事實」，指行為人違反稅法「同條項款」規定；另違章事實次數之計算，以查獲次數為準，1次查獲數件違章者，其違章事實次數以1次計。又違章事實無論是否經處分及確定，均應計入違章事實次數，但依稅捐稽徵法第48條之1規定免除處罰者，不予計入。
- 三. 本令發布日前，尚未處分或已處分尚未確定之案件，均有本令適用。

## KPMG Observations

## KPMG觀點

稅務違章案件減免處罰標準及海關緝私案件減免處罰標準皆訂有「1年內有相同違章事實3次以上」不適用該標準減輕或免予處罰之規定。因過去稽徵機關對於所謂「1年內」、「相同違章事實」及違章事實次數之計算，皆未有明確定義，屢生徵納雙方認定上之紛爭。爰於本令釋明「1年內」，指自每次查獲日起至次年當日之前1日止；「相同違章事實」，指行為人違反「同條項」規定；而違章事實次數之計算，以查獲次數為準，不論違章事實無論是否經處分及確定，並明訂尚未處分或已處分尚未確定之案件，均可適用本令。

# 綜合所得稅重複申報扶養子女免稅額 案件之認定原則

財政部109年10月15日台財稅字第10904583370號令

- 一、納稅義務人與配偶分居，符合所得稅法第15條第1項規定得各自辦理綜合所得稅結算申報，或雙方離婚當年度及以後年度各自辦理結算申報，重複列報同一子女之免稅額時，由稽徵機關依下列順序認定得列報該子女免稅額之人：
- 依雙方協議由其中一方列報。
  - 由「監護登記」之監護人或「未成年子女權利義務行使負擔登記」之人列報。
  - 由課稅年度與該子女實際同居天數較長之人列報。
  - 衡酌納稅義務人與配偶所提出課稅年度之各項實際扶養事實證明，核實認定由實際或主要扶養人列報。至「實際扶養事實」得參考下列情節綜合認定：
    - 負責日常生活起居飲食、衛生之照顧及人身安全保護。
    - 負責管理或陪同完成國民義務教育及其他才藝學習，並支付相關教育學費。
    - 實際支付大部分扶養費用。
    - 取得被扶養成年子女所出具課稅年度受扶養證明。
    - 其他扶養事實。
- 二、修正本部66年9月3日台財稅第35934號函，刪除說明二規定。

## KPMG Observations

KPMG觀點

依所得稅法第15條第1項規定，納稅義務人與配偶分居，可各自辦理結算申報及計算稅額，致可能發生重複列報同一子女之免稅額之情形，此外，在雙方離婚當年度及以後年度各自辦理結算申報時，也有可能發生此問題，故財政部於66年曾發布解釋令規範得協議由一方申報或分由雙方申報，未經協議者，則由離婚後實際扶養之一方申報。然該函令對於協議以外之其他事證，及「實際扶養」之認定，皆未有明確規範，爰有本釋令重新規範所得稅重複申報扶養子女免稅額案件的認定順序原則，以利徵納雙方有所遵循。



# 財政稅務要聞

# 防疫相關租稅紓困措施之減免所得額 不列為基本所得額之加計項目

財政部臺北國稅局109年10月21日

財政部臺北國稅局表示，營利事業依「嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例」第3條第3項規定，給付員工集中(居家)檢疫或隔離、員工為照顧生活不能自理之受隔離或檢疫家屬而請之防疫隔離假，或員工依中央流行疫情指揮中心指揮官所為應變處置指示而得請假期間之薪資，按同條例第4條規定，得就該薪資金額之200%，自當年度營利事業所得稅結算、決算或清算申報之所得額中減除。此外，依同條例第9條之1規定自政府領取之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，免納所得稅。

該局說明，前述2項租稅紓困措施係為鼓勵企業提供有薪之防疫隔離假，以維持員工生計及協助受疫情影響之產業，為落實政策目的，員工防疫隔離假薪資費用符合前揭規定加倍減除金額及自政府領取補貼適用免稅規定金額，不列為所得基本稅額條例第7條第1項第10款規定應加計營利事業基本所得額之項目。

## KPMG Observations KPMG觀點

所得基本稅額條例第7條第1項第10款規定「本條例施行後法律新增之減免營利事業所得稅之所得額及不計入所得課稅之所得額，經財政部公告者」，應計入營利事業基本所得額中計算，例如產業創新條例第12條之1之智慧財產研發支出加倍抵減等。然防疫相關租稅紓困措施之減免所得額，其目的係維持員工生計及協助受疫情影響之產業，與一般之租稅減免性質有別，倘對企業再予課徵最低稅負，將有損紓困之政策目的，是各部會所提供之紓困或振興優惠補貼，不論所援引之法源是否依據肺炎防治及紓困條例，原則上皆無需納入基本所得稅制之適用範圍，除非財政部另有公告需計入。

# 拆除地上舊房屋使土地達於可出售之狀態 應視為土地出售成本

財政部中區國稅局109年9月30日

財政部中區國稅局表示公司拆除地上舊廠房，使土地達可出售之狀態，其拆除所生損費依收入與成本費用配合原則，應視為土地出售成本。

該局進一步說明，依所得稅法第24條第1項前段及財政部相關函釋規定，營利事業所得之計算，以其當年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額；營利事業出售土地而拆除地上改良物所產生之損費及其帳面未折減餘額，應視為土地出售實際成本之一部分，基於收入與成本費用配合原則，應依營利事業所得稅查核準則規定，自該項出售土地增益項下減除，合併計算損益。

該局指出，轄內某公司106年度營利事業所得稅結算申報列報拆除廠房損失計8千萬餘元，該公司主張拆除土地上原使用舊廠房，其拆除費用及帳面未折減餘額，應列為舊廠房之處分損益；該局說明，資產出價取得者，指其取得價格及因取得並為適於營業上使用或出售之一切必要而合理之支出，該案係公司為使土地達可供出售狀態，而將地上舊廠房拆除，其拆除費用是為使土地達可出售狀態之支出，應轉正列為土地成本，於出售土地增益項下併計損益。

定者(房地合一前之舊制)，應填報於免徵所得稅之出售土地利益(損失)欄位，不得列入應稅所得項下減除，以免遭稅局補稅處罰。

## KPMG Observations KPMG觀點

基於收入與成本費用配合原則，財政部76年7月28日台財稅第7639482號函令規定，營利事業因出售土地而拆除之地上改良物(房屋)所生之損費，及其帳面未折減餘額，應視為土地出售成本之一，自該項出售土地增益項下減除，合併計算損益。於營利事業所得稅申報時，若該出售土地屬104年12月31日以前取得而適用免稅規

# 被繼承人為被保險人之未到期保險 以繼承時之保單價值列入遺產申報

財政部中區國稅局109年9月29日

財政部中區國稅局表示，依遺產及贈與稅法第16條第9款規定免計入遺產的保險給付金額，僅限以被繼承人為被保險人，約定於其死亡時，給付其所指定受益人之人壽保險金額。如果被繼承人生前以其本人為要保人，以繼承人或其他家屬為被保險人所投保的保險，在被繼承人死亡時，因未到期保單屬要保人所有具財產價值的權利，在申報遺產稅時應列入遺產申報，否則被稽徵機關查獲，除補徵應納稅額外，還會按所漏稅額處以罰鍰。

中區國稅局說明，轄內有被繼承人甲君生前購買多張保單以其本人為要保人，分別以其子女為被保險人，並指定被繼承人為受益人，因繼承人申報遺產稅時，未將前開保險其保單價值列入遺產申報，經該局查獲，除了補稅還處以罰鍰。繼承人主張不知道被繼承人購買保險，甚至有些保險是在被保險人未成年時就投保，被繼承人死亡時保險尚未到期，根本不知要申報。國稅局審理時，查得其中2筆被繼承人死亡前以其子女為被保險人投保之保單，均有已成年之子女於要保書簽名；其餘保單投保當時之子女即被保險人雖未成年，惟在被繼承人死亡後也分別由渠等辦理變更保險契約，所以繼承人知悉有這些保單存在，於辦理遺產稅申報時，就應注意將投保的保單價值併入遺產申報。

該局進一步說明，繼承人申報遺產稅時，往往誤以為被繼承人生前所投保之保險皆無須計入遺產總額，致未將此類保單價值併入遺產申報。該局呼籲繼承發生時，如果不清楚被繼承人生前購買之保險是否要併入遺產申報，可於申報前向國稅局詢問，服務人員會輔導民眾正確申報，或先行將保單揭露於遺產稅申報書，由稽徵機關衡酌個案具體情況綜合判斷，以免因為未列入申報遭補稅處罰。

## KPMG Observations

### KPMG觀點

保險法第112條規定，保險金額約定於被保險人死亡時給付於其所指定之受益人者，其金額不得作為被保險人之遺產；遺產及贈與稅法第16條第9款則配合保險法第112條而規定，給付其所指定受益人之人壽保險金額不計入遺產總額之項目。惟上述不計入規定，僅限於以被繼承人為被保險人，倘以繼承人為被保險人，並無該條之適用。

另須注意，被繼承人生前倘投保未經行政院金融監督管理委員會核准之外國保險公司之人壽保險，依該委員會95年6月1日金管保三字第09502031820號函之規定，並無我國保險法第112條規定之適用，從而亦無前述不計入之適用。

# 營業人購買房地未辦理所有權移轉登記 即再出售應按債權買賣課徵營業稅

財政部中區國稅局109年9月29日

財政部中區國稅局表示，營業人購買房地未辦妥所有權移轉登記隨即出售，其性質屬轉讓不動產登記請求權行為，應按出售價格全額開立統一發票交付買受人，並報繳營業稅。

該局說明，營業人出售土地，依加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第8條第1項第1款規定，免徵營業稅；惟營業人於簽約購買不動產後，未辦竣所有權移轉登記，即行簽約出售；依民法第758條規定，不動產物權，依法律行為而取得，非經登記不生效力。據此，營業人因未取得「不動產所有權」，是其出售之標的並非土地，而是前開不動產移轉登記請求權(債權)，所取得經濟上利益核屬債權買賣，亦即銷售「勞務」行為，應依營業稅法第1條及第3條第2項規定，課徵營業稅。

該局查核發現轄內甲公司經營不動產買賣等業，其向乙公司購置15戶房地，於辦理所有權登記前出售與第三人，嗣因系爭房地登記所有權人仍為乙公司，甲公司再行出售取得的價款，係屬銷售債權行為，甲公司未依法就銷售債權銷售額全額開立統一發票與買受人，且亦未列入當期銷售額申報，違反營業稅法相關規定，遭補稅處罰。

惟納保法開始施行後，類此案件法院已有按經濟實質作為判斷應否課稅依據之案例(台北高等行政法院108年訴字第1155號行政判決)，即倘借名登記之安排，純出於取得原農地時之法令限制，並非取巧以規避租稅，且土地之使用、收益及處分權，均實質歸屬於納稅者實質所掌控，則仍可援用經濟觀察法，判斷農地實質上係由納稅者所取得，其出售土地所產生之交易所得，在房地合一新制施行前，仍可免稅。故爾後納稅者如遭遇類此借名登記而出售農地之稅務爭訟案件，建議可諮詢專業意見適當的採用實質課稅之規定，以保障自身權益。

## KPMG Observations KPMG觀點

營業人購買房地未辦理所有權移轉登記即再出售係屬權利之移轉，非屬「不動產」買賣，故無營業稅法第8條之適用，而應以出售價格開立應稅發票予買受人。同理，亦無所得稅法第4條第1項第16款房地舊制免徵土地交易所得稅之適用，而應以交易時之成交價額，減除原始取得成本及相關必要費用後之餘額為財產交易所得，申報繳納所得稅。

# 扣繳義務人違反扣繳義務不因 所得人已申報繳稅而免罰

財政部南區國稅局109年9月26日

財政部南區國稅局表示，扣繳義務人未依法扣繳稅款及辦理申報，縱所得人已將該筆應扣繳所得合併取得年度綜合所得稅報繳，扣繳義務人雖得免補繳扣繳稅款，但違反扣繳義務部分仍應處罰，請扣繳義務人留意扣繳相關規定，以免受罰。

該局舉例說明，轄內甲君為A公司負責人，也就是所謂扣繳義務人，該公司於107年3月給付租金80萬元予出租人乙君，甲君僅按租金50萬元扣繳10%稅款5萬元，並於108年1月填發50萬元之扣繳憑單，經該局查獲，乃依所得稅法第114條第1款規定，以短扣繳稅款3萬元〔(80萬元-50萬元)×10%〕處罰。甲君不服，主張所得人乙君於108年5月申報107年度綜合所得稅時，已依法自行申報該筆租賃所得80萬元並繳稅，並未因其短扣繳稅款及短報扣繳憑單給付額，而發生所得人逃漏所得稅之結果，應免予處罰。經該局以甲君既為扣繳義務人，其未履行所得稅法第88條規定之扣繳義務，自應依行為時違反扣繳義務之處罰規定辦理，並不因嗣後所得人已申報繳納所得稅而免除其扣繳義務人之責任，駁回所請。

## KPMG Observations KPMG觀點

依所得稅法第88條及第92條規定，扣繳義務人負有扣取、繳納稅款及申報、填發扣繳憑單之義務。因此，縱使所得人已依法申報所得並繳稅，僅得免再責令扣繳義務人補繳短扣之扣繳稅款，其違反扣繳義務之行為，仍有所得稅法第114條所規範之「行為罰」。

# 稅務行事曆



# 2020年11月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
11月1日	11月10日	- 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
11月1日	11月10日	小規模營業人繳納第三季(7-9月)營業稅	營業稅
11月1日	11月15日	核准彙總繳納印花稅之申報與繳納	印花稅
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11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
11月1日	11月30日	地價稅開徵繳納	地價稅

# 2020年12月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
12月1日	12月10日	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅</li> <li>- 查定課徵者繳納上月娛樂稅</li> </ul>	娛樂稅
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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
12月1日	12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

### 游雅潔

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext. 14139

ryu17@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](http://home.kpmg/tw)



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 endeavor 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 global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.