

稅務爭議 預防與解決

2021年4月號



Contents

特別報導

01 近一年行政法院訴訟觀察 – 實質課稅原則之運用

主題報導

04 實質課稅原則於行政訴訟案件之運用

06 實質課稅原則下之處罰議題探討

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



近一年行政法院訴訟觀察 — 實質課稅原則之運用

KPMG稅務法律服務團隊在2020年8月稅務爭議預防與解決月刊，為讀者整理納稅者權利保護法（下稱納保法）在最高行政法院稅務判決中的運用情況後，本團隊持續關注納保法對租稅實務的影響，本期月刊以研擬與觀察實質課稅原則在稅捐實務上的運用作為觀察重點。

實質課稅原則在納保法尚未實施前，於稅捐稽徵法第12條之1規範：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」該規定揭示稽徵機關在衡量納稅義務人的稅捐負擔能力時，必須掌握其經濟上的給付能力，即便相關稅法的課稅規定係參酌民法或其他法律的規定，仍須審酌稅法規定的特殊目的，對實際經濟活動課稅的原則。在2016年納保法規範施行時，基於實質課稅原則在稅法上的重要性，亦將該條文納入納保法第7條中。

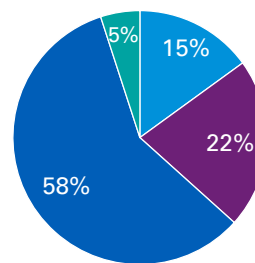
由於實質課稅原則在條文規定上較為抽象，且在稅捐實務上具有高度重要性，本期月刊特別以2020年4月1日至2021年3月31日為觀察稅務判決的研究區間，並在高等行政法院及最高行政法院判決中，以讀者較為關心的綜合所得稅（下稱綜所稅）、營利事業所得稅（下稱營所稅）及營業稅案件為統計的母體數，檢索並觀察適用實質課稅原則之稅目與案件類型、主張實質課稅原則之一方及其他實質課稅原則相關法規之運用三個面向，說明實質課稅原則在稅務判決的統計分析研究結果。

適用實質課稅原則之稅目與案件類型

首先，就本次研究區間的法院判決中，適用實質課稅原則的案件總數為60件。依據適用的稅目類型區分，其

中有58%為綜所稅案件，21%為營業稅案件以及15%為營所稅案件。

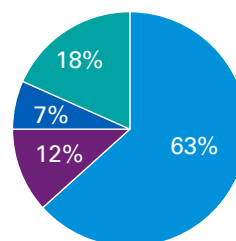
適用實質課稅之案件類型



■ 營利事業所得稅 ■ 營業稅 ■ 個人綜合所得稅 ■ 其他(扣繳)

若以爭議類型區分，針對課稅事實認定徵納雙方產生歧見的案件比例為63%，涉及稅捐處罰爭議案件佔12%，稅捐規避爭議案件則佔6.7%。依據本次統計結果，在事實認定的案件類型中，納稅者取得有利判決的比例為13%，處罰爭議案件類型則為14%，而納稅者在稅捐規避爭議案件則全數敗訴。經詳細研究納稅者取得有利判決的案件類型，納稅者若能詳細證明、闡述本案與他案在經濟事實上的不同，則較有機會運用實質課稅原則取得有利結果。相關判決分析，請見「主題報導一：實質課稅原則勝訴案件分析」。

適用實質課稅之案件類型

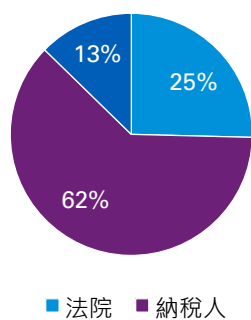


■ 事實爭議 ■ 處罰爭議 ■ 稅捐規避 ■ 其他

主張實質課稅原則之主體

由於多數適用實質課稅的案件，係徵納雙方就課稅事實的認定發生歧見，傳統上雖認為運用實質課稅原則多係稽徵機關引用於租稅規避之防制上。惟依據本次統計結果，在訴訟階段主張適用實質課稅原則的一方以納稅義務人占比超過半數（62%）、其他亦有法院依據職權主動引用實質課稅原則（25%）、另外，在訴訟階段稽徵機關反而較少主張適用實質課稅原則（13%）。可知實質課稅原則是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已。

主張實質課稅原則之一方



實質課稅原則相關法條之運用

自納保法施行後，相關稅務案件除適用稅捐稽徵法第12條之1外，亦有納稅義務人主張適用納保法第7條第1、2項適用實質課稅原則，而法院也有透過引用納保法第7條的立法理由，闡述實質課稅原則的運用係以經濟實質認定納稅者所從事的經濟活動予以課稅。

另外，有關稅捐處罰案件的爭執焦點，多係就納稅者對其違反稅法上義務，在主觀上是否具故意過失進行攻防，此實係源自納保法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」因此，法院多詳細核實審認「納稅人違反稅法義務是否有故意過失之事實」，倘稽徵機關之舉證證明度，未能令法院認可納稅人確有故意過失，依實質課稅原則，法院即可能發回原審繼續調查或撤銷處罰，詳細案件內容介紹請見本期月刊「主題報導二：實質課稅原則下之處罰議題探討」。

KPMG Observations KPMG觀點

由上述研究結果可知，實質課稅原則被運用在各類型案件，而徵納雙方亦有從不同面向運用實質課稅原則，可見該原則不拘泥於特定案件類型或訴訟中的某一方。本期月刊為讀者挑選本次研究範圍中有利納稅者案件，進行深入分析如主題報導，希望帶領讀者透過了解最新租稅實務動態，以及實質課稅原則應如何在稅務案件中，作為有利納稅者的主張。

主題報導



實質課稅原則於行政訴訟案件之運用

自前述特別報導觀察發現，在營業稅案件、所得稅案件中，引用實質課稅原則之爭點超過半數為有關事實認定之爭議，本篇主題報導爰進一步分析相關稅目中，實質課稅原則如何運用於事實爭點，進而令納稅人獲得有利判決。

營業稅案

案例背景



我國廠商承攬政府招標之興建工程，雙方簽訂工程合約約定施作範圍及總價，工程完工後政府單位依實際驗收數量結算計付工程款。嗣廠商透過仲裁確認政府單位短付工程款，政府爰依爭訟確定之結果給付廠商工程款並加計遲延利息，稽徵機關認該遲延利息屬廠商銷售勞務或貨物之代價，應開立發票報繳營業稅。

法院見解

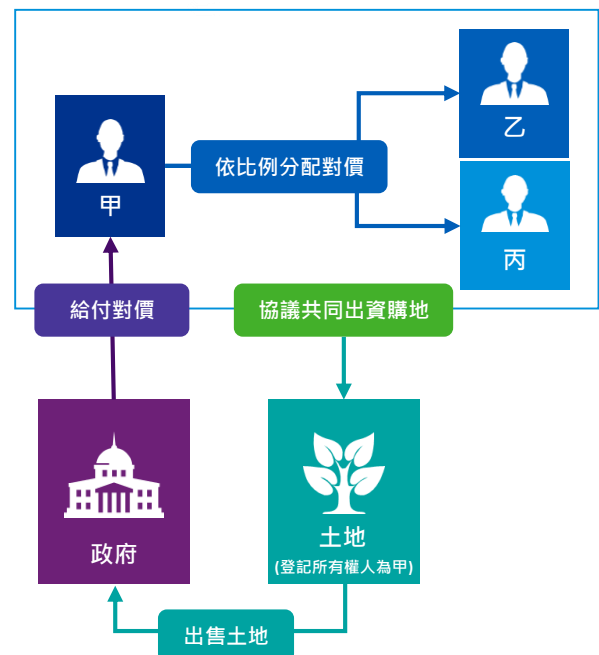
高等行政法院經審酌雙方攻防後，於本案強調營業稅屬於消費稅性質，是根據消費者於購買貨物、勞務之消費行為，表彰之租稅負擔能力而課徵，如非因有意消費而支付（以作為給付基礎之契約關係為斷），即非量度買受人經濟上給付能力之指標，不應作為營業稅客體。再者，細繹營業稅法第16條第1項本文及其修法草案說明可知，依實質課稅原則凡因銷售貨物或勞務而收取之一切代價，均應計算於銷售額之內，不因

支付方式或名目不同而受影響。因此，課徵營業稅時，不得無視營業稅本質，不予區辨營業人所收取之代價或費用是否屬於銷售貨物或勞務代價之一部分，逕將一切費用計入銷售額。

據此，高等行政法院查知政府與廠商間並未約定遲延利息之給付及計算方式，難謂政府給付該遲延利息係因廠商基於工程合約有意之消費，實則，雙方間的對價關係廠商提供工程施作服務，政府則相應給付工程款，此與政府因「合約工作項目遲延計價付款之資金時間價值」而給付遲延利息情形不同，從而，因前述經濟實質差異，判決認廠商收取遲延利息，非因銷售勞務或貨物，毋庸開立發票報繳營業稅（臺北高等行政法院108年訴字第305號判決參照，本案目前繫屬於最高行政法院審理尚未確定）。

個人綜所稅案

案例背景



甲、乙、丙三人過去共同出資購入農地，惟因當時法令規定農地不得共有，爰約定由甲為登記所有權人，嗣該農地經政府徵收，甲因而獲徵收抵價地，並將抵價地出售予第三人公司，終將出售土地之價款均分與乙、丙，乙、丙雖認所獲價款屬出售土地所得免納所得稅，惟稽徵機關認該價款應屬乙、丙借名登記債權實現，而有其他所得。

法院見解

高等行政法院於本案亦針對納保法第7條第1項、第2項之實質課稅原則解析，認為租稅法之解釋或課稅事實之定性，必須透過經濟的觀點或方法觀察、判斷，以掌握納稅義務人經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性。同時提及雖然實質課稅原則目前多為稽徵機關引用於租稅規避之防制上，處理因納稅義務人取巧所造成法律上「應然」與經濟上「實然」相分離之情況。然而，經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。

臺北高等行政法院據上以經濟角度觀察，認本案甲、乙、丙三人就原農地、抵價地之使用、收益及處分相當於民法規定之共有關係，雖因甲為登記所有權人，致土地增值稅、土地交易所得稅上，皆由其為納稅義務人，惟經濟實質於本件情形已與法律形式分離，而有依實質課稅原則調整之必要，亦即應將甲、乙、丙皆視為「實質納稅義務人」，從而，乙、丙自甲處分得之出售土地價款應屬其出售土地之所得，而非借名登記債權之實現（即非屬其他所得）（臺北高等行政法院108年訴字第1155號判決參照。惟本案經上訴，最高行政法院採不同見解，認稽徵機關應進一步調查乙、丙之所得年度為何、是否有成本、費用發生而應減除，以109年度上字第571號判決廢棄發回高等行政法院更行審理中。）

KPMG Observations KPMG觀點

觀察前揭引用實質課稅原則之判決，可見實質課稅原則多係用以區辨該個案事實與他案不同之處，同時將個案之實質經濟利益歸屬與稅務構成要件連結，進而佐證相關論點及認定。以前述營業稅案件為例，法院就實質課稅原則於營業稅上之判斷方式詳細論述，並涵攝廠商取得遲延利息之實質經濟關係，並非來自銷售勞務與貨物，而不適用營業稅。個人綜所稅案件中，法院則強調不只稽徵機關可運用實質課稅原則將租稅規避之案件調整回復為租稅構成要件之原形，納稅義務人亦可透過經濟觀察法闡明案件實質關係，並以之為稅捐構成要件之事實。此外，本所亦有於承辦過之營所稅案例中，以實質課稅原則論述該案與其他通案不同，不可一概而論，且透過精算稅額證明於經濟實質上公司並未獲益，進而取得有利於納稅義務人之確定判決，詳可參臺北高等行政法院108年度訴更一字第69號判決內容，及評析文章「外國公司無償免除債務之課稅爭議 – 以最高行政法院108年度判字第370號判決為中心」（刊登於月旦會計實務研究月刊2020年11月刊）。

由上可知，於不同稅目之案件中，皆有徵納雙方於不同面相運用實質課稅原則、著墨攻防，法院亦有闡明對實質課稅原則之理解，以及於各稅目、法條上應如何運用實質課稅原則，足見納保法第7條及稅捐稽徵法第12條之1規定之實質課稅原則，並不拘泥於特定案件、特定當事人才能適用。準此，如何於案件中透過實質課稅原則連結事實與稅法規定，將是納稅義務人能否事前正確適用法令預防爭議發生，或於爭訟案件中攻防取得好結果之關鍵，納稅義務人宜仔細斟酌相關論述方式，具體化個案與其他通案之差異，亦可尋求稅務專家協助分析，採取最有利之申報、溝通立場。

實質課稅原則下之處罰議題探討

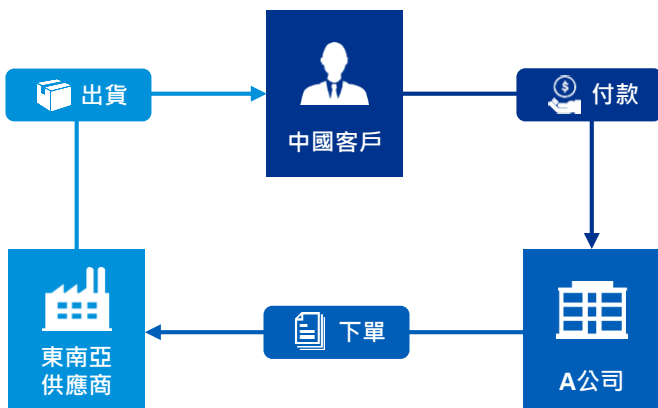


納保法第14條及第16條規定，納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰，且罰鍰處分之成立必須以稽徵機關證明納稅人有故意過失為前提。此一原則之確立，對於近期稅捐爭訟實務有何影響？面對稽徵機關之調查與質疑，納稅人又應如何援引實質課稅原則排除故意過失之認定？本期月刊精選出2篇行政救濟成功撤銷罰鍰之案例，為讀者解析應對良策：

判決字號	最高行政法院109年判字第368號	臺北高等行政法院106年訴字第1024號
涉及爭議	三角貿易收入是否屬於營業稅課稅範圍	出售未上市櫃公司股票售價判定
納稅人訴訟策略	<ol style="list-style-type: none"> 1. 提出相關法規函釋佐證行為符合稅務法令要求並如實申報。 2. 提出相關帳簿文據、交易文件，協助稽徵機關及法院釐清事實。 3. 尋求專業稅務人員、律師、會計師協助進行稅務調查與行政救濟程序。 	
法院觀點	<ul style="list-style-type: none"> - 納稅義務人主觀上出於故意或過失，稅捐機關始得依相關規定予以處罰。 - 稽徵機關有必要就納稅人交易模式之定性提出合理認定標準。 	<ul style="list-style-type: none"> - 稽徵機關未異議證券交易稅申報價，故不得於所得稅就出售價格為相異之認定。 - 納稅人確實提出事證證明其合理信賴有關機關之判斷，無故意過失。

最高行政法院109年判字第368號 – 從事三角貿易是否課徵營業稅？

案例背景



A公司從事兩岸廢五金三角貿易，依財政部94年10月4日台財稅字第09404551250號函規定，依交易性質以「進銷貨」認列相關收入，並參酌函釋意旨以該進銷貨非屬營業稅課稅範圍，未開立發票。嗣後，稅局認定A公司於不同年度分別從事毋須開立發票之「進銷貨」交易與須開立發票之「居間」交易，A公司於特定年度未開立發票，有逃漏營業稅事實，遂以納稅人漏列佣金收入為由，補徵營業稅，並依法開罰。

法院見解

- 納稅義務人主觀上出於故意或過失，稅捐機關始得依營業稅法規定予以處罰。
- 按納保法第14條規定，納稅人於稅捐調查程序有未盡其協力義務之情事，稅局基於課稅公平，得減輕

負擔之證明程度，對納稅人推計課稅；若稅局有意裁罰納稅人，鑒於裁罰相關規定多以所漏稅額倍數為裁罰金額，稅局就漏稅之前提事實應舉證達優勢蓋然性之程度，而不得僅依推計稅額處罰納稅人。

- 一 法院從實質課稅原則觀點，認為稽徵機關未能明確定性納稅人之交易是否屬於營業稅應稅交易，而納稅人是否有漏報營業收入之故意過失，又與交易收入是否屬營業稅課稅範圍有關，此一前提事實未明，無從判斷納稅人有無故意過失，故原審及稅局應重行調查認定。

臺北高等行政法院106年訴字第1024號—出售未上市櫃公司股票股價認定疑義

案例背景



B納稅人於99年3月出售未上市櫃公司股票，經財政部臺北國稅局以納稅人未依所得基本稅額條例誠實申報股票交易所得為由，對納稅人補徵所漏稅額並裁處罰鍰。就漏報其他所得之事實，法院認為並無疑義，惟就出售股票金額部分，稅局認為出售價格為每股65.4元，B認為依稅捐稽徵法第12條之1實質課稅原則，稅局無法對65.4元之價格合理舉證，並主張因出售價款總額尚包含其他股東出賣股票之價款，故可歸屬於B之出售價格僅13.8元，且納稅人於99年5月7日向財政部北區國稅局申請更正該筆股票出售之證交稅資料為每股13.8元，稅局於99年及100年時皆未就B申請更正系爭股票交易價格為否準，使B合理信賴稅局對於股票交易價格之認定，故漏未申報之其他所得應以每股13.8元計算。

法院見解

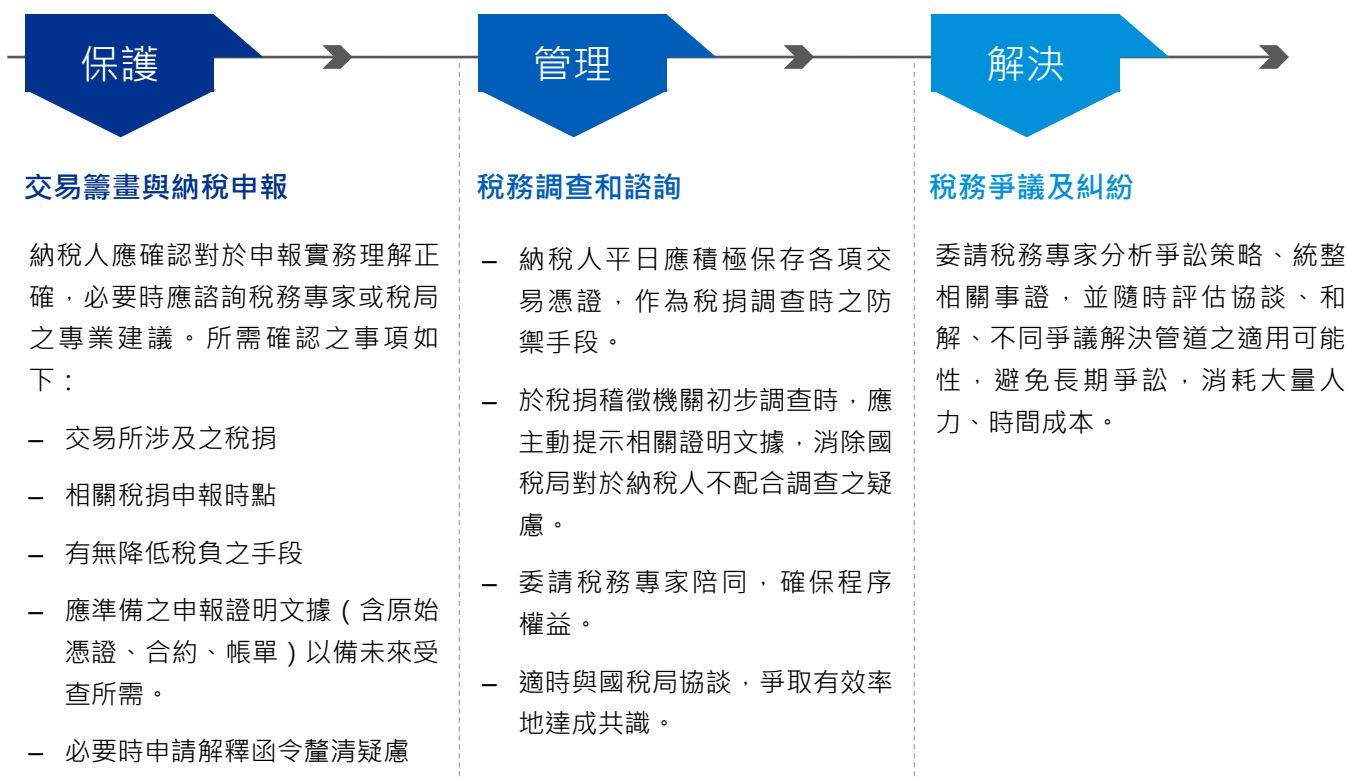
- 一 按納保法第16條第1項規定，納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅人C主觀上就出售股票價格為13.8元之認知經「臺灣桃園地方法院106年度簡字第45號行政訴訟判

決」、「臺灣桃園地方法院107年度稅簡更一字第2號行政訴訟判決」確認，且稅局未就C所申報之證交稅有所質疑，故納稅人有相當理由信賴出售價格13.8元，已經有關機關認可。

- 一 納稅人縱然就未為申報其他所得，主觀上有故意過失，其漏報金額僅應以每股單價13.8元計算，並非稅局所爭執之65.4元，超過此部分每股單價之漏報金額，尚難認原告主觀上有故意過失。

KPMG Observations KPMG觀點

由以上案例可知，納稅人之所以能藉由行政救濟程序撤銷罰鍰，可歸功於申報資料及相關憑證之完整，相關事證亦有助於法院就納稅人有無故意過失為有利認定。鑒於保存相關帳簿文據及事證，可大幅提升納稅人在稅捐調查程序或是救濟程序之舉證成功率，因此，建議納稅人平日應妥當保存相關交易文件及憑證外，若納稅人對於申報規定及相關稅務法令有所疑義，建議納稅人進行稅務申報，應尋求稅務專家協助，必要時可向稅局申請解釋函令，以降低適用稅務法令之不確定性。



保護

交易籌畫與納稅申報

納稅人應確認對於申報實務理解正確，必要時應諮詢稅務專家或稅局之專業建議。所需確認之事項如下：

- 交易所涉及之稅捐
- 相關稅捐申報時點
- 有無降低稅負之手段
- 應準備之申報證明文據（含原始憑證、合約、帳單）以備未來受查所需。
- 必要時申請解釋函令釐清疑慮

管理

稅務調查和諮詢

- 納稅人平日應積極保存各項交易憑證，作為稅捐調查時之防禦手段。
- 於稅捐稽徵機關初步調查時，應主動提示相關證明文據，消除國稅局對於納稅人不配合調查之疑慮。
- 委請稅務專家陪同，確保程序權益。
- 適時與國稅局協談，爭取有效率地達成共識。

解決

稅務爭議及糾紛

委請稅務專家分析爭訟策略、統整相關事證，並隨時評估協談、和解、不同爭議解決管道之適用可能性，避免長期爭訟，消耗大量人力、時間成本。





聯絡我們

許志文

主持會計師

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

謝昌君

副總經理

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

主任

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

趙崇聖

高級專員

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

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



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.

© 2021 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.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan