

# 稅務爭議 預防與解決

2021年12月號



# 前言

本期二篇專題探討之議題皆係最近客戶詢問、關注之議題。

首先，常有公司於應對稅局查核時，方驚覺公司運行中的稅務政策有疏漏，致有應報繳稅款漏未辦理，不僅須補稅、更恐面臨巨額罰鍰，並緊急詢問外部稅務顧問免除處罰的方法為何、稅捐稽徵法第48條之1規定「自動補報補繳免罰」機制是否可以降低公司負擔。KPMG稅務團隊遂以近期查核案為例，帶領讀者了解自動補報補繳免罰機制的適用方式、限制與納稅人應留意重點，同時彙整納稅人常見疑問一次解答。此外，徵納雙方經常發生爭議的「調查基準日」如何認定，攸關納稅人可否免除罰鍰，也是KPMG稅務團隊想提醒讀者留意的重點，期待藉由該案例分析，協助讀者降低潛在的處罰風險。

其次，立法院於本月21日三讀通過「生技醫藥產業發展條例」修正案，將於明年1月1日開始施行，其租稅優惠之擴大值得讀者重視。本期第二篇專題除摘要修正後租稅優惠供讀者參考外，特針對公司、股東關心重點，彙整生技醫藥產業發展條例及產業創新條例就「公司、股東、員工」三面向的租稅優惠進行比較，提醒讀者可重新檢視自己是否適用新法優惠、並於租稅優惠僅能擇一適用時，應審慎評估二法之差異，擇優適用。





# Contents

- 01 納稅人適用自動補報補繳免罰之注意事項
- 04 生技醫藥條例租稅優惠簡介

## 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。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android

## KPMG 安侯建業獲 ITR 殊榮

國際財經雜誌 (ITR) 評選為「2021年度稅務爭議解決服務最佳事務所」！再度證明KPMG為臺灣及全球稅務服務的領導品牌。

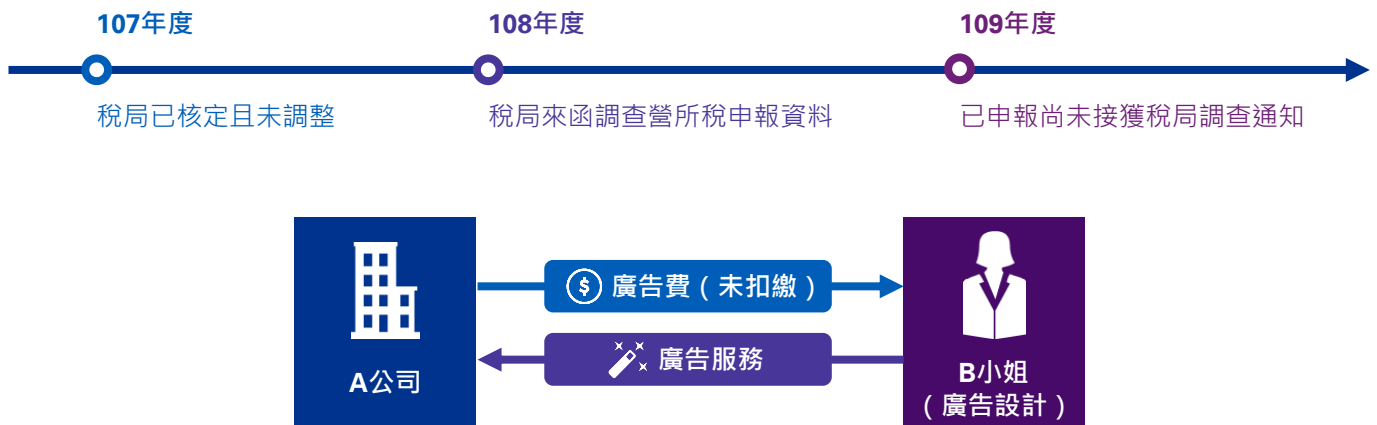
[瀏覽新聞稿](#)



# 納稅人適用自動補報補繳免罰之注意事項

## 案例背景

A公司多年來皆委請專職製作網路廣告的B小姐協助行銷，惟匯付予B之服務費多年來皆未辦理扣繳。近日國稅局發函調查A公司108年度營利事業所得稅費用明細時，A公司始驚覺其漏未扣繳，擔心該廣告費用遭國稅局剔除，並針對漏扣繳稅額補稅加罰，此外，更憂慮之前年度的廣告費亦會被調查、補稅、處罰，產生可觀之負擔。試問A公司可否依稅捐稽徵法第48條之1條自動補報補繳免罰規定，降低其可能須負擔之罰鍰金額？



## 自動補報補繳免罰之適用重點

為鼓勵納稅義務人誠實履行納稅義務，並減輕稽徵機關之調查成本，稅捐稽徵法給予納稅人自行更正申報、補稅的機會，即納稅人倘發現過去有漏稅情形，且在他人檢舉或稅務稽徵機關進行調查前，主動向稽徵機關補繳所漏稅額及利息，可因此獲得免罰之待遇。免罰制度之適用重點說明如下：

**重點一：補報補繳得免罰以案件「未經檢舉」且「未經調查」為條件**

按稅捐稽徵法第48條之1規定，納稅人欲透過自動補報補繳取得免罰待遇，須以補報補繳案件「未經檢舉」或「未經調查」為前提，所謂「未經檢舉」，是指案件未經他人向稅捐稽徵機關或其他有權調查之官署（例如檢察官、調查局等對於漏稅案件調查權限之機關）通報；至於「未經調查」，是指納稅人就個案進行自動補報補繳之時點，不得晚於國稅局或其他調查機關著手調查之日（又稱「調查基準日」）。納稅人應注意唯有於調查基準日之前自動補報補繳的案件可免除漏稅罰鍰，因此判斷稅務案件是否已被稅務稽徵機關調查，對於納稅人而言至關重要。

## 重點二：調查基準日之判斷

早期稅捐稽徵法規未明文調查基準日如何認定，稅局常以內部之派案、派查、調卷日等作為調查基準日，並以機關內部已開始調查為由，對發函前已補稅的納稅人仍處以罰鍰。然而，在稅務稽徵機關發文調查或核定稅額前，納稅人實無從得知機關是否已針對案件進行調查，因此徵納雙方常針對是否可適用自動補報補繳免罰制度

發生爭議。為此，財政部於近年修訂「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」（下稱「調查基準日認定原則」），明確化稅務調查案件的調查基準日，原則上為稅捐稽徵機關對外發函調查日；至於檢舉案件之調查基準日，仍按財政部78年台財稅字780706120號函令之意旨，以稅局查獲違章證物之日認定調查基準日。

常見稅務調查案件之調查基準日	
案件類型	調查基準日
所得稅	營利事業所得稅未列選之查帳案件及擴大書面審核案件
	綜合所得稅漏報、短報、未申報案件
	扣繳義務人稅務違章案件
營業稅	營業稅申報進銷項資料交查顯示不同之案件
	營業稅異常發票資料之案件（例如以遺失、作廢、開立不實統一發票營業人開立之發票，作為進、銷項憑證）
其他	檢舉案件

## 納稅人對自動補報補繳免罰之常見疑問

### 1. 行為罰可否適用自動補報補繳免罰制度？

納稅義務人常誤解一切稅捐處罰均屬自動補報補繳免罰之範圍，事實上，自動補報補繳免罰制度僅適用於有納稅人補納原漏稅額情形，至於納稅義務人違反行為義務，例如漏開發票、未填報扣繳憑單而被處以行為罰，並不適用自動補報補繳免罰之規定，例如，財政部77年台財稅字第770392683號函令即強調逾期自動補報扣繳憑單仍應依法處罰。

### 2. 利息如何計算？

我國自動補報補繳免罰制度規定納稅人自行完納補繳之稅款，應自該項稅款原繳納期限之次日起至補繳之日止，就補繳之應納稅款，依各年度一月一日之郵政儲金

一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收，且一旦完納本稅及利息，納稅人得免加徵滯納金。此外，依營利事業所得稅查核準則第97條第17款規定，營利事業自動補報補繳漏稅款所加計之利息，以列支利息費用。

### 3. 相牽連案件可否適用自動補報補繳免罰？

由於納稅義務人的交易習慣經常已行之有年，稅務案件也因此常牽涉多年度，且相關交易事實還可能涉及不同稅目，例如針對公司的稅務處理，可能同時涉及營業稅與營利事業所得稅，以至於受調查之稅務案件常衍生出其他相牽連案件須進一步調查，而過往實務不乏有以前案調查基準日作為相牽連案件調查基準日之情況，因此納稅人對於相牽連案件如何認定調查基準日、適用自動補報補繳免罰規定常有疑問。

稅務調查常見之相牽連案件	
類型一	同一家公司涉及同一稅目不同年度之漏稅，某一年度被稅局發函調查，該調查函是否涵蓋其他年度？
類型二	同一家公司涉及不同稅目，其中一類稅目被稅局發函調查，該調查範圍是否牽涉其他稅目？
類型三	同一負責人之數家公司有相同漏稅事實，被稅局掌握其中一家公司發函調查，該調查函範圍是否牽涉其他公司？

實則，依照前述「調查基準日認定原則」以及財政部78年台財稅字第780706120號函令之意旨，稅務調查案件之調查基準日，除查得違章證物案件外，原則上應以發函日為準，且稅局發函應載明具體查核範圍。因此，未出現在調查函上之稅務年度、稅目、稅務主體，既不在調查範圍內，應屬尚未遭稅捐稽徵機關發函進行調查，從而，納稅人針對調查範圍以外之漏稅事實，及早自動補報補繳，應可取得免罰之待遇。

### 案例解析

前述案例中，A公司於國稅局發函調查108年度營所稅申報案件時，始發現其107年度至109年度間，支付予B之執行業務所得皆未辦理扣繳，依國稅局函查內容可知其調查標的為「108年度營所稅申報」，是以，A公司負責人針對A公司107年度至109年度間漏辦扣繳之稅款，應屬尚未遭國稅局調查。A公司負責人立即辦理扣繳稅款補報補繳後，僅加計利息而未遭裁處漏稅罰，惟其未如期開立扣繳憑單乙事，仍遭處行為罰。此外，國稅局認定A公司108年度給付之廣告服務費未依法如期辦理扣繳、合法憑證有缺失，遂於當年度調減相應廣告費，但其他年度之廣告費用未遭國稅局調整。

## KPMG Observations KPMG觀點

1. 由於稅捐調查案件可能涉及到同一納稅主體多年度的交易慣行，倘納稅義務人收到稅局調查函，除了就調查函所載明之調查範圍與稅務顧問商討因應對策外，宜一併檢視其他年度是否有漏稅情形，以便於稅局進行調查前，適用自動補報補繳免罰規定，以降低潛在之罰鍰風險。
2. 此外，倘遇稅捐稽徵機關發函查核單一案件後，擬就已自動補報補繳之其它年度、其他稅目牽連案件裁處漏稅法時，納稅義務人可嘗試依據稽徵機關的原始調查函內容，僅有該函明文記載之調查稅目、年度屬「經調查案件」，是以，其他年度、其他稅目案件既未經稅局發函調查，即可符合「於調查基準日前自動補報補繳」之要件，從而適用稅捐稽徵法第48條之1免罰制度。



# 生技醫藥條例租稅優惠簡介



## 案例背景

自然人A早期創立B食品公司，近期打算將B公司轉型生產高附加價值的醫藥產品，聽聞生技醫藥產業發展條例近期修法擴大租稅優惠範圍，A有意享受相關租稅優惠，但不了解該法與產業創新條例的租稅優惠措施孰優孰劣，遂向會計師請教最適申請策略。

## 案例分析

### 一. 生技新藥產業發展條例修法簡介

#### 修法背景

「生技新藥產業發展條例」自民國96年公布施行至今已逾13年，並將於今年底落日。為因應先進醫療發展之趨勢，並優化生醫產業之發展環境，立法院於今年12月21日三讀通過修正案，更名為「生技醫藥產業發展條例」（以下簡稱「生技條例」），將租稅優惠期間再延長十年至120年底，並將租稅優惠適用範圍擴大，以期將生技產業打造成為帶動我國經濟轉型的主力產業。

#### 生技醫藥產業發展條例之租稅優惠簡介

如上所述，新版生技條例擴大租稅優惠之獎勵範圍，除原已納入之新藥及高風險醫療器材，新增「新劑型製劑」、「再生醫療」、「精準醫療」、「數位醫療」及「專用於生技醫藥產業之創新技術平台」；另為達研發與製造並重目的，也將「受託開發製造（Contract Development and Manufacturing Organization, CDMO）」之生技代工業者納入適用範圍。此外，修法亦新增多項租稅優惠。茲將生技條例的相關租稅優惠依生技公司、股東及員工等三個面向整理如下：

#### 1. 生技公司之租稅優惠：機械設備投抵與研發投抵

首先，新法參考產業創新條例規定，新增機械設備

投資抵減優惠，明訂生技醫藥公司（包括研發製造公司及CDMO公司）採購生產製造所使用之全新機械、設備或系統，其全年支出金額在新臺幣（下同）1,000萬元以上10億元以下，可抵減應納營利事業所得稅額，抵減率可選擇當年度抵減支出金額5%，或於3年內抵減支出金額3%，每年最高抵減稅額30%。至於原有的研究發展支出投資抵減，修法將抵減率自35%調降為25%，每年最高抵減稅額50%，且適用對象僅限研發製造之生技公司，CDMO不適用。

#### 2. 生技公司股東之租稅優惠：法人股東投抵及個人股東投資所得減除

其次，關於生技公司之投資人，新法對於「法人股東」投資抵減雖保留現行法之抵減率，即法人股東持股3年以上者可按投資金額20%比率在5年內抵減應納營所稅，但增訂每年最高抵減稅額50%之限制。此外，為鼓勵私人資金挹注生技業，修法新增「個人股東」投資租稅優惠，明定個人以現金投資生技公司，對同公司投資100萬元以上且持股滿3年者，可於2年內在投資金額50%限度內自綜合所得總額中減除，每年減除上限為500萬元；但須特別注意，個人股東的投資標的限成立10年內且未上市櫃之研發製造公司、或成立5年內且未上市櫃之CDMO公司。

### 3. 生技公司員工之租稅優惠：獎酬、技術股及認股權緩課及擇低課稅

再者，為強化留才攬才誘因，新法比照產業創新條例，增訂高階專業人員及個人技術投資人，因獎酬、技術入股及執行認股權憑證而取得之股票，持有股票且在該公司任職或提供技術服務滿2年者，得於股票實際轉讓時，以「轉讓價格」或「股票取得之時價或價格」擇低計算所得課稅。

## 二. 生技條例與產業創新條例租稅優惠比較

應特別留意者，生技條例的租稅優惠僅適用於經濟部審定為「生技醫藥公司」者，公司須提出投資計畫書、生技研發製造之證明文件（例如臨床前試驗報告、委託試驗單位契約）、生技研發費用證明文件等作為申請資格審定的素材。是以，考量相關之申請人力、時間、成本與不確定性，亦有許多公司轉而考慮未就產業別進行限

制的「產業創新條例」（以下簡稱產創條例）相關租稅優惠。

產創條例部分值得注意的是，由於產創條例第10條之1所提供的智慧機械或5G系統投資抵減優惠即將分別於今年、明年底落日，立法院現正在審議相關修正草案，擬延長智慧機械及5G投資抵減適用年限至113年底，並將資安項目納入投資抵減範疇，即業者投資資安產品或服務，其投資支出於同年度併計智慧機械及5G，於100萬元以上10億元以內，得以當年度抵減5%或3年內抵減3%之抵減率抵減其應納營所稅額，且每年最高抵減稅額30%。相關修法進度值得密切關注。

請讀者特別留意，已申請審定之生技醫藥公司仍可選擇適用產創條例之租稅優惠，惟二法之租稅優惠原則上針對同一事項僅能擇一適用，茲將相關租稅優惠比較整理如下表：

適用主體	項目	生技醫藥產業發展條例	產業創新條例
公司	產業/類型	限於生技醫藥產業之公司，包括研發製造型公司、受託開發製造公司	農業、工業、服務業等各行業之公司或有限合夥事業
	研發支出投抵	<ul style="list-style-type: none"> <li>抵減率：研發支出25%（限於研發製造之生醫公司，CDMO不適用）</li> <li>自有應納營所稅之年度起5年內抵減各年度應納營所稅額</li> <li>每年最高抵減稅額50%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>抵減率：當年度抵減研發支出的15%，或3年內抵減研發支出的10%</li> <li>每年最高抵減稅額30%</li> </ul>
	機械設備投抵	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資生產製造所使用之全新機械設備或系統</li> <li>全年支出1,000萬元以上、10億元以下</li> <li>抵減率：當年度抵減支出金額5%，或3年內抵減支出金額3%</li> <li>自有應納營所稅之年度起抵減</li> <li>每年最高抵減稅額30%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資智慧機械、5G相關軟硬體或技術</li> <li>全年支出100萬元以上、10億元以下</li> <li>抵減率：當年度抵減支出金額5%，或3年內抵減支出金額3%</li> <li>每年最高抵減稅額30%</li> </ul>
	未分配盈餘減除	N/A	以未分配盈餘進行實質投資（包括興建或購置營業用之建築物、軟硬體設備或技術）達一定金額，得列為未分配盈餘之減除項目



適用主體	項目	生技醫藥產業發展條例	產業創新條例
法人股東	投資標的	<ul style="list-style-type: none"> <li>研發製造公司</li> <li>受託開發製造：未上市櫃，或成立未滿10年上市櫃公司</li> </ul>	N/A
	持股規定	原始認股或應募屬該生技醫藥公司發行之股票成為記名股東滿3年；創投事業股東持股滿4年	N/A
	抵減規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>抵減率：股票價款20%</li> <li>自有應納營所稅之年度起5年內抵減各年度應納營所稅</li> <li>如股東為創投事業，為記名股東之第4年度起之5年內，抵減各年度之應納營所稅</li> <li>每年最高抵減稅額50%</li> </ul>	N/A
自然人股東	投資標的	<ul style="list-style-type: none"> <li>研發製造：成立未滿10年未上市櫃公司</li> <li>受託開發製造：成立未滿5年未上市櫃公司</li> </ul>	成立未滿2年，經中央目的事業主管機關核定之國內高風險新創事業公司
	持股規定	對同公司當年度投資金額達100萬元以上，且持股滿3年	對同公司當年度投資金額達100萬元，且持股滿2年
	抵減規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>抵減率：投資金額50%</li> <li>自持有期間屆滿3年之當年度起2年內自個人綜合所得總額中減除</li> <li>每年得減除之金額，以500萬元為限 <b>NEW</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>抵減率：投資金額50%</li> <li>自持有期間屆滿2年之當年度個人綜合所得總額中減除</li> <li>每年得減除之金額，以300萬為限</li> </ul>
員工	要件	高階專業人員及個人技術投資人，因獎酬、技術入股及執行認股權憑證而取得股票	員工獎酬股票、個人技術入股及學研創作人獲配學研機構股票
	持股規定	持股滿2年並符合在公司任職或提供技術服務之相關條件	持股滿2年並符合在公司或學研機構服務之相關條件
	課稅規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>緩課：可選擇免計入取得股票當年度課稅，而遞延至實際轉讓時課稅</li> <li>擇低課稅：以「轉讓價格」或「股票取得之時價或價格」擇低計算所得課稅</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>緩課：可選擇免計入取得股票當年度課稅，而遞延至實際轉讓時課稅</li> <li>擇低課稅：以「轉讓價格」或「股票取得之時價或價格」擇低計算所得課稅</li> </ul>

若將上述兩部法律之租稅優惠相比較，首先，以公司之立場觀察可發現，生技條例之研發支出投資抵減率及抵減稅額上限較優惠；而產創條例之機械投抵之支出金額門檻較低。此外，除了研發投抵與機械投抵，產創條例第23條之3另提供以未分配盈餘進行實質投資得列為減除項目之優惠，且與同法或其他法規的租稅優惠措施可同時適用；因此若生技醫藥公司進行實質投資同時符合產創條例第23條之3及生技條例相關優惠的適用要件，可同時依各該法律申請適用租稅優惠措施。

就投資人之角度而言，法人股東之投資抵減僅限於生技條例，產創條例並無類似規定；自然人股東則可自行選擇適用生技條例或產創條例之優惠，其中生技條例提供較高之所得抵減金額，但同時其持股期間亦要求較長。

再者，從員工之角度觀察，二法規定類似，皆提供股票緩課及擇低課稅之待遇。

此外，為吸引私人資金投入，生技條例增訂個人股東投資之所得減除優惠，投資人可留意並多加利用，但僅限於投資未上市櫃的生技公司，因上市櫃公司募集相對便利。

最後，提醒公司注意，原則上，就同一事項，生技條例之租稅優惠及其他法令之租稅優惠，僅能擇一而不得重複享受，例如公司之研發投資抵減，僅可擇一適用生技條例、產創條例或其他租稅優惠規定，不得重複適用。惟產創條例第23條之3以實質投資減除未分配盈餘制度，因規範減除對象與前述投抵抵減營所稅額不同，公司於適用生技條例或產創條例之投抵後，仍有機會以實質投資適用未分配盈餘減除。綜上，因優惠制度多樣且複雜，建議投資人與公司於選擇適用租稅優惠項目前，慎審評估各法律之規定，以享受最大化的政策美意。

## KPMG Observations KPMG觀點

生技條例新法大幅放寬獎勵範圍，將再生醫療、精準醫療、數位醫療及相關創新技術平台皆納入，以鼓勵先進醫療及資通訊技術跨域合作，並發展創新技術醫療產品。惟部分項目如「數位醫療」之定義在立法協商時即有爭議，未來業者實際申請適用相關租稅優惠時，主管機關的判斷標準值得持續觀察。此外，為因應疫情造成的供應鏈斷鏈危機，全球皆在發展疫苗等生技產品的製造，新法特別增定CDMO公司為可享受租稅優惠的主體，以鼓勵廠商投入製造，但新法就CDMO股東適用租稅優惠的要件，較研發製造公司嚴格，可能影響投資人的投資意願。

本次修法另一備受關注的重點是，生技研發投資抵減率由35%調降為25%，且適用對象僅限於研發製造型生技公司，此修正在朝野協商時曾遭反對，然相較產創條例研發投資抵減率僅15%，修法應已將生技產業的特性納入考慮。另關於租稅抵減的時點與可抵減期間，有生技業者反應目前因獲利不穩定導致每年實際受惠之租稅抵減有限，未來政府是否可進一步允許納稅人於「非連續」五年內抵減，亦值得觀察。



## 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

賴玟宇

主任

02 8101 6666 ext. 19878  
sharislai@kpmg.com.tw

陳渝雯

主任

02 8101 6666 ext. 17670  
leilachen@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

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

游芷涵

專員

02 8101 6666 ext. 20254  
vivianyu3@kpmg.com.tw

[home.kpmg/tw/tax](http://home.kpmg/tw/tax)



@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 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