

《稅務法規》

試題評析	<p>今年試題可說是“難易適中”、“理論與實務兼具”，第一題最後一個問題考境外法人機構投資人買賣有價證券最低稅負制，其實是最近的時事題，財政部有新的解釋，一般考生可能沒有注意，但有基本概念者即使說明不夠清楚，仍然有分數。第二題考實例題也是最近的時事，本班上課一向注重實例及時事題，作答應該不難。</p> <p>第三、四題是一般記憶題，題型很普遍，用功同學應該都會。這次題目，程度較好同學應有 85 分以上實力，普通程度者 60~70 分應不會太難。</p>
------	--

一、試述土地、房屋、證券與期貨四類財產之交易，有關所得稅之徵免規定。並指出境外外國機構投資人在臺買賣有價證券，應如何適用「最低稅負制」徵免所得基本稅額。(30 分)

【擬答】

- (一)土地交易所依所得稅法第四條第十六款規定免綜所稅及營所稅。
- (二)房屋財產交易所依所得稅法規定應課綜所稅及營所稅。
- (三)證券期貨財產交易所依所得稅法第四條之一、之二免綜所稅及營所稅。但營利事業有價證券期貨交易所應依所得基本稅額條例納入加計所得計算基本所得，課最低稅負，個人有未上市證券交易所亦應納入加計所得計算基本所得課個人最低稅負。
- (四)依所得基本稅額條例第三條第七款規定，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業依法不必申報繳納所得基本稅款，故境外外國機構投資人在台買賣有價證券，若符合本條規定，可以不必繳納最低稅負制。
- (五)至於總機構在中華民國境外，在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人的境外外國機構投資人，其買賣國內有價證券之所得，是不是要申報繳納最低稅負，要看資金的來源而定。如果是以基金型態登記，因基金型態的境外外國機構投資人，是募集不特定多數投資人的資金進行投資，其買賣國內有價證券的所得，並不是上述境外外國機構投資人所有，因此，不需要由該境外外國機構投資人申報繳納最低稅負。

進一步說明，在我國有固定營業場所或營業代理人的境外外國機構投資人，如果是以總機構名義買賣國內有價證券，除了以自有資金買賣有價證券的所得部分，應依規定申報繳納最低稅負外，其屬總機構在我國境外與客戶簽訂委託買賣、代客操作、信託契約或以其他方式所取得的非自有資金，買賣國內有價證券的損益，就不需要由其國內固定營業場所或營業代理人併計申報繳納最低稅負。但應由該國外總機構在我國境內固定營業場所或營業代理人再申報繳納最低稅負時，提供國外總機構所在地合格會計師查核簽證，足資證明應歸屬該機構損益的財務報告，並檢附該固定營業場所或營業代理人委託辦理所得稅結算申報之查核簽證會計師簽證依我國稅法規定調整計算之明細表，供稽徵機關查核認定。

二、某甲將土地公告現值 1,000 萬元之公共設施保留地贈與其子，並取具國稅局核發之贈與稅免稅證明辦竣移轉登記；嗣後再以 1,000 萬元買回。試問甲之行為是否構成逃漏贈與稅？又應否補稅並處罰？(25 分)

【擬答】

- (一)依都市計畫法 50 條之 1 規定，某甲將公告設施保留地贈與其子免徵贈與稅。
- (二)惟某甲再以新台幣 1,000 萬元購回該公共設施保留地，顯見當初並無贈與之原意，而以藉此管道行贈與之實，故應依實質課稅原則補課稅，並依遺產贈與稅法 46 條規定處罰一倍至三倍之罰鍰。

三、何謂稅捐稽徵文書？稅捐稽徵文書送達方式有幾種？其適用之情形為何？請分述之。(25 分)

【擬答】

- (一)為稅捐稽徵，由主管機關發出之文書即為稅捐稽徵文書。
- (二)寄存送達：依稅捐稽徵法 18 條，稅捐稽徵機關為稽徵稅捐所發之各種文書，應受送達人拒絕收受者，稅捐稽徵機關得將文書寄存送達地之自治或警察機關，並作成送達通知書，黏貼於應受送達人之住所、居所、事務所或營業所門首，以為送達。
- (三)公示送達：依稅捐稽徵法 18 條，應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明；如無著落時，應由稅捐稽徵機關保管應送達之文書，而於其牌示處黏貼，並於新聞紙登載公告，曉示應受送達人，應隨時向其領取。前項公示送達，自將公告黏貼牌示處並自登載新聞紙之日起經二十日，發生送達效力。繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。
- (四)代理送達：依稅捐稽徵法 19 條，為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達；應受送達人在服役中者，得向其父母或配偶以為送達；無父母或配偶者，得委託服役單位代為送達。為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為應受送達人。對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。

依行政程序法第 68 條：送達由行政機關自行或交由郵政機關送達。行政機關之文書依法規以電報交換、電傳文件、傳真或其他電子文件行之者，視為自行送達。由郵政機關送達者，以一般郵遞方式為之。但文書內容對人民權利義務有重大影響者，應為掛號。文書由行政機關自行送達者，以承辦人員或辦理送達事務人員為送達人；其交郵政機關送達者，以郵務人

員為送達人。前項郵政機關之送達準用依民事訴訟法施行法第三條訂定之郵政機關送達訴訟文書實施辦法。

四、課徵加值型營業稅之營業人，當其進項稅額大於銷項稅額之溢付稅額，在何種情況下須留抵或可退稅？(20分)

【擬答】

(一)溢付稅額及應納稅額之規定營業稅法第 15 條第 1 項規定：

營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付之營業稅額。此在規定營業人以當期銷項稅額，扣減進項稅額作為計算營業稅額之方法，如銷項稅額大於進項稅額者，其餘額即為應納稅額，如銷項稅額小於進項稅額者，其差額即為溢付稅額。

(二)退稅規定

營業稅法第 39 條規定下列溢付稅額可以由主管稽徵機關查明退還之

1.因銷售適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業額，主要理由為外銷業務即已完成交易，日後沒有銷項稅額可以扣抵溢付稅額，故應同意給予退稅待遇。但為避免業者流血輸出，營業稅法細則 42 條規定計算退還之稅額，以適用零稅率銷售額依 5%徵收率計算之金額為限。亦即如零稅率銷售額 $X5\% \geq$ 溢付稅額，則溢付稅額全部退還，如零稅率銷售額 $X5\% <$ 溢付稅額，則僅就零稅率銷售額乘以 5%部分之溢付稅額退還，其餘部分之溢付稅額應予留抵。茲舉例說明：前者例如某期營業人進貨 600 萬元，支付進項稅額 30 萬元，外銷 400 萬元，內銷 300 萬元，收取銷項稅額 15 萬元，銷項稅額扣減進項稅額結果，形成溢付稅額 15 萬元，由於外銷零稅率銷售額 400 萬元 $X5\% >$ 溢付稅 15 萬元，因此營業人該期之溢付稅額應完全退還。後者例如某期營業人進貨 600 萬元，支付進項稅額 30 萬元，外銷 300 萬元，內銷 240 萬元，收取銷項稅額 12 萬元，形成溢付稅額 18 萬元，營業人該期得申請退還者僅為 15 萬元（外銷零稅率銷售額 300 萬元 $X5\%$ ），其餘溢付稅額 3 萬元應予留抵，不得申請退還。

2.因取得固定資產而溢付之營業稅

為使營業人購買固定資產所支付之營業稅可獲免除，以降低其投資成本，本法不僅允許該進項稅額可扣抵銷項稅額，且如因此形成溢付稅額，由於固定資產非經常買進賣出，原則上不會有銷項稅額可供留抵，因此規定可以退回，但在計算退還之稅額時，稅法細則 43 條規定以該固定資產的進項稅額為限。亦即如該固定資產之進項稅額 \geq 溢付稅額，則溢付稅全數退還，如該固定資產之進項稅 $<$ 溢付稅額，則僅就該固定資產之進項稅額部分退還，其餘溢付稅額部分應予留抵。

3.因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記，有溢付之營業稅者

按營業人遇有合併、轉讓、解散或廢止等情事，而申請註銷登記者，由於該營業人法律人格已即將不復存在，其溢付稅額已無從延續留抵，故應准予退還。

綜合以上分析可知退稅金額可由下列公式求得

(1) (零稅率銷售額 \times 5% + 該固定資產進項稅額) \geq 溢付稅額 \Rightarrow 溢付稅額全退。

(2) (零稅率銷售額 \times 5% + 該固定資產進項稅額) $<$ 溢付稅額 \Rightarrow 則只有 (零稅率銷售額 \times 5% + 該固定資產進項稅額) 可以退回。

4.其他經財政部核准項目

營業稅法第 39 條第 2 項但書規定營業人所形成之溢付稅額，在不具備上述三種應退還之原因時，原則上該溢付稅額僅能留抵，但情形特殊者，仍得報經財政部核准退還。例如公司組織之營利事業，在籌備期間內購買貨物或勞務之進項稅額；可以於辦妥營利登記後，申請由稽徵機關核實退還。