

稅務新聞 102-0226

- 一、信託業者設置「集合管理運用帳戶」投資國內證券市場，受益人之信託利益應於所得發生年度課稅。
- 二、組織重組損益認列之分析及建議。
- 三、實物抵繳案件，如有應退稅額，應就抵繳之實物先予退還。
- 四、銷售農業用地如經農業主管機關認定作農業使用，並核發農地農用證明書者，非屬特種貨物及勞務稅課稅範圍。
- 五、營利事業盈虧互抵應先減除虧損年度之投資收益。
- 六、營業人未於調查基準日前申報銷售額、應納之營業稅額，並補繳所漏稅款者，不適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰之規定。

一、信託業者設置「集合管理運用帳戶」投資國內證券市場，受益人之信託利益應於所得發生年度課稅

財政部臺北國稅局表示，信託業依信託業法相關規定設置「集合管理運用帳戶」投資國內證券市場，受益人之信託利益應於所得發生年度課稅。

該局指出，依所得稅法第3條之4第1項規定，信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依規定減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依規定課稅；另依同法條第6項規定，依法經行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信託基金、期貨信託基金或其他信託基金，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依規定課稅。

該局說明，依「信託資金集合管理運用管理辦法」相關規定，集合管理運用帳戶係信託業者將不同信託行為之信託財產，基於提高經營管理效率，降低管理成本之需要，依其投資運用範圍或性質，設置帳戶加以集中管理運用，且該帳戶之設立，事先須經主管機關審核，且受主管機關監督。

該局進一步說明，設置集合管理運用帳戶，係信託業者內部對於信託資金經營管理方法之特殊規定，無關對外資金之募集，且信託受益權不得轉讓，其委託人與信託業間之關係仍屬一般信託範疇，與證券投資信託事業募集「證券投資信託基金」，以標準化之商品，發行受益證券，直接對外募集資金，其受益證券得轉讓之情形尚有不同。故「集合管理運用帳戶」其受益人信託利益之課稅方式，尚無所得稅法第3條之4第6項規定之適用，其受益人之信託利益應於所得發生年度課稅。

該局籲請信託業者注意，基於信託財產海外所得課稅原則之一致性，集合管理運用帳戶受益人海外信託利益之課稅方式，亦應依所得稅法第3條之4第1項規定辦理。

（聯絡人：審查二科林股長；電話 23113711 分機 1550）

分 網： 賦稅

發布單位：財政部臺北國稅局

二、組織重組損益認列之分析及建議

·會計研究月刊 2013/02/25



企業經營的過程中，會因組織壯大、業務調整等需求，進行組織調整，而所衍生的稅務議題，經常發生徵納雙方見解不一的情形。本文分析組織重整時在損益認列上的稅務爭議，並以最高行政法院判決案例，分析爭議點與建議。

【撰文／許祺昌、陳玉如、鄭吉聰】

因應世界經濟趨勢丕變，往往企業會視營運需求，進行組織重組行為，例如：母公司為簡化集團投資架構，將所控制之子／孫公司進行整併或設立控股公司。然而，組織重整必定會涉及財務會計與稅務處理問題。對此，目前財務會計處理較無疑義，就集團整體而言，以合併報表來看，並無產生損益，因此財務會計規定不得認列因組織重組所生之出售股權損益。



至於稅務處理方面，徵納雙方則常有爭議，究竟要比照財務會計處理方式，損益均不予認列；抑或採「法人主體說」，從法律形式來看，所有權人既已變更，買賣行為即成立，「如為買賣，即有損益；如有損益，即應課稅」。兩種處理方式擇一，並一致性適用，才有利徵納雙方遵循。然而截至目前行政法院與稽徵機關針對「組織重組所生之出售股權損益」之問題，多採「有利益者，按法人主體說概念，應予以課稅」；「有損失者，按財務會計概念，不予以認列」之審查原則，處理相關案件。

這樣的處理方式，使許多納稅人不滿而提起行政救濟。本文從過往的案例中，透過兩件由最高行政法院所作成之判決，分別以「出售股權投資『利益』」，與「出售股權投資『損失』」，以供讀者更進一步瞭解全貌，進而當未來面臨相關疑義時，對於稅務評估方面有更全面性認知。

案例一 出售股權投資利益

臺灣甲公司將原持有馬來西亞 A 公司 100% 股票作價投資百慕達 B 公司，其「移轉前」、「移轉後」投資架構。

甲公司主張：

甲公司將 A 公司股票抵繳 B 公司股款之行為，是原財產（A 公司股票）之變形，甲公司透過持有 B 公司股票之方式，而繼續持有原投資財產之所有權益，其間無任何投資增益，因此也無任何所得的實現，應屬於認股行為。

本認股行為的「收入總額」，依據財政部 69 年 5 月 5 日台財稅第 33561 號函「以持有他公司之股票為出資認購新股」之課稅規定，應以抵繳股款價格 86,900,000 美元認定為「收入總額」；並依據所得稅法第 63 條前段「長期投資應以被投資公司之財產淨值作為估價標準之規定，以股權轉讓日之 A 公司財產淨值 86,900,000 美元作為「成本費用」，計算所得的結果，甲公司無任何應納稅額。

國稅局主張：

按所得稅法第 9 條「財產交易損益」，及第 3 條規定，甲公司將 A 公司股份抵繳 B 公司股款之行為，屬於股權轉讓，故甲公司應就此財產交易損益，課徵營利事業所得稅。

本股權轉讓應按股權轉讓日 A 公司淨值 5,625,807,733 元，超出甲公司原始投資額 2,307,027,024 元之差額 3,318,780,709 元，作為是項財產交易損益，從而甲公司致生財產交易利益 3,318,780,709 元。

行政法院判決理由

臺北高等行政法院（90 年度訴字第 4134 號判決）：甲公司所持該二公司之股份皆為 100%，其原投資馬來西亞 A 公司案，於 100% 股份轉讓予百慕達 B 公司之際即告結束，甲公司與馬來西亞 A 公司之權利義務即不復存在，因此甲公司移轉馬來西亞 A 公司 100% 股份之行為屬處分行為，依收付實現原則，有發生損益，須計算投資損益。再者，依所得稅法第 63 條及所得稅法施行細則第 8 條第 2 項規定，應以馬來西亞 A 公司股權轉讓日之資產淨值減原始投資成本之差額，計課甲公司營利事業所得稅。

最高行政法院認為（92 年度判字第 1749 號判決）：按公司發行新股時，認股者有繳納股款之債務，其以轉讓他公司股票代替股款之繳納，經發行新股之公司允受而免現實交付股款者，無異以股票出售轉讓之價金債權與繳納股款之債務相抵銷。準此，甲公司轉讓之馬來西亞 A 公司股票，其以之代替股款投資既經百慕達 B 公司允受，且轉讓股票又有所增益，故原判決認定有財產交易所得，自屬正當。

案例一 出售股權投資損失

臺灣乙公司將原持有開曼群島 C 公司股權轉售予香港 D 公司（亦為乙公司之母公司），其「移轉前」、「移轉後」投資架構。

【完整內容請見《會計研究月刊》2013.1 月號】

三、實物抵繳案件，如有應退稅額，應就抵繳之實物先予退還

財政部臺北國稅局表示，遺產稅之納稅義務人因應納稅額在 30 萬元以上，繳納現金有困難，而申請以所繼承之實物（如土地或股票等）抵繳遺產稅，並就不足抵繳之差額繳納現金，嗣後如發生應退稅額情事時，應就抵繳當時因現金不足而抵繳之實物，先予退還。惟如納稅義務人繳納之現金，非因繼承而來，仍應就該部分現金優先退還。

該局說明，稅款之繳納，原以現金為原則，至於遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項有關實物抵繳之例外規定，其目的係彌補現金繳納之不足。因此，以實物抵繳遺產稅的條件，應以被繼承人遺有之現金及銀行存款不足繳稅部分為範圍。遺產稅之納稅義務人經以現金及實物併同繳納遺產稅後，如因核定稅額變更而發生有應退稅額情事時，其應退還之順序，應以抵繳當時因現金不足而提出抵繳之實物先行退還。至於上述可退還現金之範圍，應以被繼承人遺留之現金或銀行存款為原則，如納稅義務人有另提供非因繼承而來之現金繳納，則應就該部分優先退還後，如仍有不足，再就抵繳實物退還。

該局舉例，被繼承人甲君遺產稅經核定應納本稅 1,000 萬元，納稅義務人乙君因繳納現金有困難，申請以被繼承人甲君所遺留之銀行存款 300 萬元繳納，及以繼承土地抵繳稅額 650 萬元，另不足部分以現金繳納 50 萬元；嗣經行政救濟確定，變更應納遺產稅本稅為 750 萬元，致溢繳稅額 250 萬元，其溢繳之稅款，應先退還納稅義務人自行以現金繳納之 50 萬元後，再以抵繳之實物就相當於 200 萬元之抵繳價額，退還予納稅義務人。

（聯絡人：徵收科許股長；電話 23113711 分機 2006）

分 網：賦稅

發布單位：財政部臺北國稅局

四、銷售農業用地如經農業主管機關認定作農業使用，並核發農地農用證明書者，非屬特種貨物及勞務稅課稅範圍

財政部臺北國稅局表示，銷售農業用地如經農業主管機關認定作農業使用，並核發農業用地作農業使用證明書，於移轉時經地方稅稽徵機關核准或認定不課徵土地增值稅者，非屬特種貨物及勞務稅課稅範圍。

該局說明，依特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 4 款規定，所有權人銷售持有期間在 2 年內且經核准不課徵土地增值稅之土地，非屬前開條例規定之特種貨物。至所稱「經核准不課徵土地增值稅者」係指符合農業發展條例第 37 條第 1 項、第 38 條之 1 或其他依法得申請不課徵土地增值稅之規定，並經地方稅稽徵機關核准或認定者。該局舉例說明，甲君於 100 年 10 月 8 日取得農業用地乙筆，101 年 12 月 16 日銷售並完成移轉登記予乙君，甲君於「銷售前」向農業主管機關申請「農業用地作農業使用證明書」或「符合農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書」，並經所轄地方稅稽徵機關核准不課徵土地增值稅，則甲君持有該土地期間雖未滿 2 年，銷售時仍非屬特種貨物及勞務稅課徵範圍。若甲君領有前開證明書但選擇課徵土地增值稅，如經國稅稽徵機關函詢該管地方稅捐稽徵機關查明符合不課徵土地增值稅之要件，亦可排除課稅。該局強調，納稅義務人銷售持有期間在 2 年內之農業用地，如未申請不課徵土地增值稅，於銷售時又未向農業主管機關申請核發上述農業使用證明，國稅稽徵機關將依規定課徵特種貨物及勞務稅課稅。另外，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 15 條規定，農業用地作農業使用證明書之有效期限為 6 個月，亦請納稅義務人多加留意。

聯絡人：審查三科簡股長；電話 23113711 分機 1760)

分 網：賦稅

發布單位：財政部臺北國稅局

五、營利事業盈虧互抵應先減除虧損年度之投資收益

(臺中訊) 財政部中區國稅局表示，公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條規定，自本年度純益額中扣除前 10 年各期核定虧損者，應將各該期依同法第 42 條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。

該局指出，日前查核某家公司 100 年度營利事業所得稅結算申報案，發現該公司申報盈虧互抵時，未將投資於國內其他營利事業所獲配之股利淨額或盈餘淨額，自各該期核定虧損中減除，致有溢抵前 10 年虧損數之情事，經該局依所得稅法相關規定，除予補稅外，並依同法第 100 條之 2 規定加計利息，一併徵收。

納稅義務人對上述問題有任何疑義，可撥打該局免費服務電話 0800-000321 或進入該局網站(<http://www.ntbca.gov.tw>)撥打網頁電話，該局將竭誠為您服務。

(新聞稿提供單位：審查一科蘇齡玉，電話：04-23051111 轉 7119)

分 網： 賦稅

發布單位：財政部中區國稅局

六、營業人未於調查基準日前申報銷售額、應納之營業稅額，並補繳所漏稅款者，不適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰之規定

(臺中訊) 財政部臺灣省中區國稅局表示，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除……一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。國稅局提醒納稅義務人注意，不要疏忽。

該局說明，轄內從事土木工程業務之 A 公司於 97 年 9 月至 99 年 1 月間承攬房屋營繕工程，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計 180 萬餘元，經該局查獲，處以罰鍰 9 萬餘元。A 公司不服，主張業於調查基準日 99 年 3 月 24 日前，自動補開立日期為 99 年 3 月 1 日之統一發票交付買受人，並於同年 5 月 10 日申報銷售額及同月 19 日補繳稅款，已屬自動補報及補繳稅款，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，應予免罰云云。申經復查及提起訴願均遭駁回，遂提起行政訴訟，經臺中高等行政法院判決略以，A 公司於 97 年 9 月 5 日、同年 9 月 30 日、同年 12 月 5 日及 99 年 1 月 5 日分 4 期向定作人取得前揭工程款時，應依加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)營業人開立銷售憑證時限表，其中包作業部分，按其工程合約所載每期應收價款時開立統一發票交付定作人，並依營業稅法第 35 條規定，每 2 月為一期，於次期開始 15 日內，即應於 97 年 11 月、98 年 1 月及 99 年 3 月之每月 15 日前申報銷售額及應納營業稅額。而 A 公司迄於 99 年 3 月 1 日方補開立前揭工程款之發票，於同年 5 月 10 日始併當期銷售額申報及於同月 19 日繳納稅款，其行為顯於調查基準日 99 年 3 月 24 日之後，自無稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定免予處罰之適用，駁回 A 公司之訴。A 公司仍不服提起上訴，業經最高行政法院裁定上訴駁回，乃告確定。

該局進一步指出，稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定所稱之「補報並補繳所漏稅款」，係指於調查基準日前填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納營業稅額而言，其有應納營業稅額者，亦應繳納後，檢同繳納收據一併申報。該局提醒，營業人如因一時不察漏報銷售額，在未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，向所轄分局、稽徵所自動補報補繳所漏稅款，免予受罰。民眾如有任何疑問，歡迎利用免費服務電話 0800-000321 或上中區國稅局網站 www.ntact.gov.tw 點選網頁電話，該局將竭誠為您服務。

(提供單位：法務一科江沛霓，電話：04-23051111 轉 8120)

分 網：賦稅

發布單位：財政部中區國稅局