



安侯建業

# 稅務爭議預防與解決

2015年11月號



## 成功實務案例分享

- 04 外國營利事業提供專利權及專門技術收取權利金  
成功拆分申請免稅案例分享

## 主題報導

- 06 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決



© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

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 on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

A man in a dark suit is seen from the back, looking out a large window. The window reflects the man and shows a bright, hazy outdoor scene. In the foreground, a blurred table holds a cup and a glass. A large blue triangle is overlaid on the bottom left of the image.

成功實務案例分享



## 外國營利事業提供專利權及專門技術收取權利金 成功拆分申請免稅案例分享

經過KPMG稅務團隊透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務審查時與稅局的有效溝通，處理企業面臨之稅務爭議，本期將分享「外國營利事業提供專利權及專門技術收取權利金成功拆分申請免稅案例」。

近期有客戶委託KPMG稅務團隊辦理申請權利金免稅案件，該外國營利事業收取之權利金包含提供專利權及專門技術予國內營利事業使用，惟專利權及專門技術之權利金金額難以拆分，KPMG稅務團隊透過專業分析協助客戶就繁複棘手的準備相關文件過程中抽絲剝繭，並與經濟部工業局及所轄國稅局多次協商與溝通，於半年內成功取得經濟部工業局核准函及所轄國稅局同意權利金九成以上免稅之有利結果，KPMG稅務團隊以專業而具效率及效果的方法為客戶省下數十億稅金，客戶就該服務所產生之鉅額效益給予極高之評價與肯定，更奠定KPMG於稅務服務專業領域的品牌地位。

稽徵機關審核外國營利事業收取權利金免稅案件，除依據所得稅法第4條第1項第21款規定外，應按「外國營利事業收取製造業技術服務業與發電業之權利金

及技術服務報酬免稅案件審查原則」規定辦理，惟因促進產業升級條例關於「新興重要策略性產業」等相關租稅獎勵之施行屆滿，該準則亦自100年1月1日起不再適用，財政部遂與經濟部在產業發展、國家財政及租稅公平的衡平考量下，共同協商修訂該審查原則，並於103年1月29日發佈修正準則，施行日期定自100年1月1日生效，亦即營利事業與外國營利事業於100年1月1日起簽約者皆可追溯適用。

該審查原則修正刪除外國營利事業授予國內營利事業「專門技術」所取得權利金之免稅適用，以及增加在國外登記之外國「專利權」於符合規定條件下，其取得之權利金得申請適用免稅。因前述審查原則之修訂發佈，企業簽訂國外授權合約，可考量此一免稅規定之適用情形，並可重行檢視簽約日在100年1月1日以後之國外授權合約，尋求免稅追溯適用以在五年內退還溢繳稅款之機會；另若簽訂之國外授權合約包含專利權及專門技術，企業應拆分別屬於專利權及專門技術之權利金，以申請專利權之權利金免稅。若有任何疑問或需求，歡迎與本團隊聯繫！[K](#)



主題報導



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決

### 一、前言

由於孳息他益之股票信託規定之租稅法規確實存在節稅空間，當股票殖利率明顯高於郵儲一年期定儲利率時，依遺產及贈與稅法第10條之2第3款規定推計之「課稅」贈與價值將明顯低於受益人實際取得信託利益之「實際」贈與價值，此時利用「本金自益、孳息他益」信託，委託人（如父母）可藉由繳納較少金額之贈與稅，讓受益人（如子女）逐年取得股票之股息紅利，以達到節省贈與稅及所得稅之目的。然稅捐稽徵機關常以該決議分配之盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，應依實質課稅原則補徵委託人綜合所得稅及贈與稅。

面臨前述爭議，委託人通常主張財政部100年5月6日釋令(以下簡稱「財政部100年釋令」)違反租稅法律主義、信賴保護原則及濫用實質課稅原則等等，固非無見，但最高行政法院103年5月份第二次庭長法官聯席會議決議，該股利並非受託人本

於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第5條之1第1項係針對信託法規定之信託而為「視為贈與」規範之意旨不合。惟財政部100年釋令所規定的兩種股息已明確或可得確定之情節，其適用要件之明確性仍有值得商榷之處，分析探討其構成要件，有助於從事合法的租稅規劃及預防爭議發生。

承上可知，不確定法律概念下往往衍生諸多稅務爭議，因此，納稅人在規劃或面臨稅務查核時，適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助降低孳息他益之股票信託產生稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，納稅人應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：

交易籌劃與納稅申報

應如何妥善規劃交易及  
備妥相關文件？

保護

稅務調查和質詢

應如何因應及回應  
稅務稽徵機關之要求？

管理

稅務爭議及糾紛

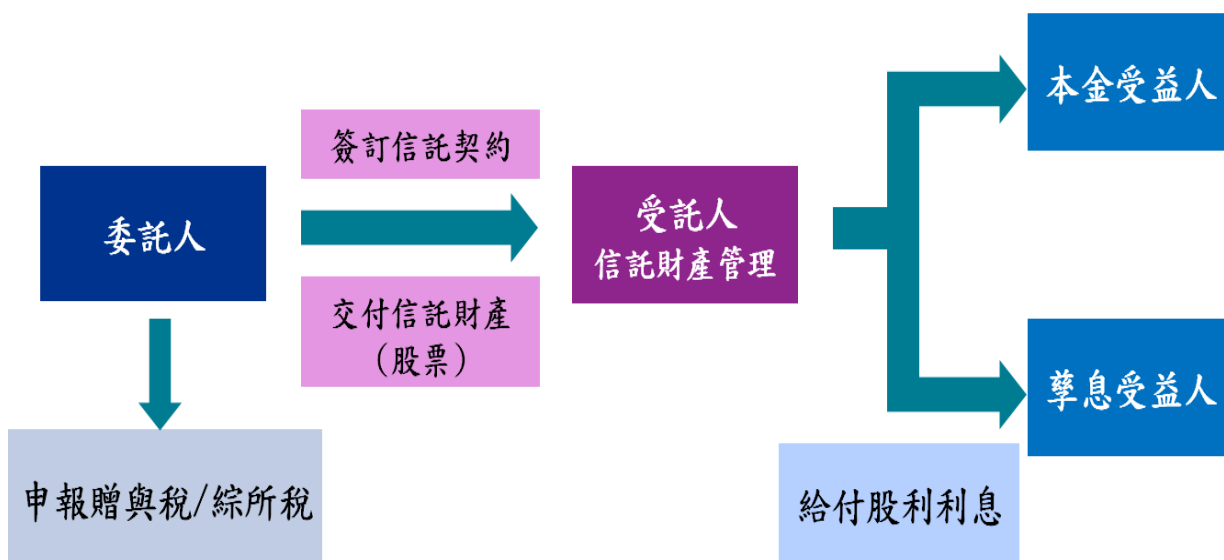
應如何選擇最優方案  
解決稅務爭議？

解決

## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續1)

### 一、前言

本金自益、孳息他益信託圖示：



- 納稅義務人是否適用信賴保護原則及行政自我拘束原則？
- 財政部100年釋令是否違反不溯及既往原則及租稅法律主義？
- 納稅義務人是否違反實質課稅原則？

承上述之爭議說明，本期將先說明股票孳息他益信託之相關規範，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。**K**



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續2)

### 二、相關稅法規範

#### 1.遺產及贈與稅法

條文	規範內容
第3條 (贈與稅之課徵對象)	凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。
第4條第1項及第2項 (財產、贈與之意義)	本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。 本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。
第5條之1 (信託及贈與稅之課徵)	<p>信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。</p> <p>信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，於變更時，適用前項規定課徵贈與稅。</p> <p>信託關係存續中，委託人追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，於追加時，就增加部分，適用第一項規定課徵贈與稅。</p> <p>前三項之納稅義務人為委託人。但委託人有第七條第一項但書各款情形之一者，以受託人為納稅義務人。</p>



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續3)

### 二、相關稅法規範

#### 1.遺產及贈與稅法

條文	規範內容
第10條之2 (信託贈與 稅價值計算)	<p>依第五條之一規定應課徵贈與稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：</p> <p>一、享有全部信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額為準；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價為準。</p> <p>二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價，按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之。</p> <p>三、享有孳息部分信託利益之權利者，以信託金額或贈與時信託財產之時價，減除依前款規定所計算之價值後之餘額為準。但該孳息係給付公債、公司債、金融債券或其他約載之固定利息者，其價值之計算，以每年享有之利息，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之。</p> <p>四、享有信託利益之權利為按期定額給付者，其價值之計算，以每年享有信託利益之數額，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之；享有信託利益之權利為全部信託利益扣除按期定額給付後之餘額者，其價值之計算，以贈與時信託財產之時價減除依前段規定計算之價值後之餘額計算之。</p> <p>五、享有前四款所規定信託利益之一部者，按受益比率計算之。</p>



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續4)

### 二、相關稅法規範

#### 2.財政部令

##### 財政部104年10月8日台財稅字第10404599400號

- 一、自本令發布日起，個人簽訂孳息他益之股票信託契約，依本部100年5月6日台財稅字第10000076610號令規定，認定該孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅者，稽徵機關就委託人未申報或短漏報之前開孳息計算委託人應補稅額及漏稅額時，應將該所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額自受益人轉正歸戶委託人，據以發單補徵，並依所得稅法第110條規定辦理；轉正後各受益人溢繳稅款或溢退稅款之補退作業，分別由其戶籍所在地稽徵機關辦理。
- 二、本部100年5月6日台財稅字第10000076610號令第二點(一)綜合所得稅之處理原則，自即日起停止適用。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續5)

### 二、相關稅法規範

#### 2.財政部令

##### 財政部100年5月6日 台財稅字第10000076610號

一、委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。

二、上開信託契約相關課稅處理原則如下：

(一)綜合所得稅部分：（停止適用：詳前揭財政部104 年10月8日台財稅字第10404599400號令）

(二)贈與稅部分：

除補徵短漏稅額外，並應依遺產及贈與稅法第45條規定辦理。

三、上開信託契約訂定日在本令發布日以前者，准予補稅免罰。

四、上開信託契約訂約時已明確或可得確定之盈餘，於受託人交付與受益人前，如委託人主張撤回該部分贈與，參照本部78年5月29日台財稅第780139722號函及80年1月31日台財稅第790316851號函釋意旨，應予照准。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續6)

### 二、相關稅法規範

#### 2.財政部令

財政部94年2月23日台財稅字第09404509000號

一、信託案件應由稽徵機關依下列原則核課稅捐：

- (一) 信託契約未明定特定之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第4條規定課徵贈與稅。
- (二) 契約明定有特定之受益人者：
  1. 受益人特定，且委託人無保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第5條之1（自然人贈與部分）或所得稅法第3條之2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第3條之4規定課徵受益人所得稅。
  2. 受益人特定，且委託人僅保留特定受益人間分配他益信託利益之權利，或變更信託財產營運範圍、方法之權利者：依遺贈稅法第5條之1（自然人贈與部分）或所得稅法第3條之2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第3條之4規定課徵受益人所得稅。
  3. 受益人特定，但委託人保留變更受益人或處分信託利益之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第4條規定課徵贈與稅。
- (三) 信託契約雖未明定特定之受益人，惟明定有受益人之範圍及條件者：
  1. 受益人不特定，但委託人保留指定受益人或分配、處分信託利益之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第4條規定課徵贈與稅。
  2. 受益人不特定，且委託人無保留指定受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第5條之1（自然人贈與部分）或所得稅法第3條之2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第3條之4第3項規定課徵受託人所得稅。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續7)

### 二、相關稅法規範

#### 3. 最高行政法院庭長法官聯席會議

##### 最高行政法院103 年度5 月份第2 次庭長法官聯席會議決議

課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第12條之1第1、2項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂「本金自益、孳息他益」信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第5條之1第1項係針對信託法規定之信託而為「視為贈與」規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第4條第2項所規定「他人允受」之要件，而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第4條第2項及第10條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第4條第2項及第10條計徵贈與稅，自不待言。





## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續8)

### 二、相關稅法規範

#### 3. 最高行政法院庭長法官聯席會議

##### 最高行政法院 104 年 7 月份第 2 次庭長法官聯席會議

納稅義務人將股票交付信託，簽訂「本金自益、孳息他益」信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人者，觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現（本院103年5月份第2次庭長法官聯席會議決議參照）。故稽徵機關將該股利所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額，自受益人轉正歸戶為委託人之所得，併計核課其當年度之綜合所得稅，於法雖無不合，但受益人原依所得稅法第3條之4第1項規定就他益之孳息被歸課之所得稅，既因租稅客體對租稅主體之歸屬有誤，滋生溢繳稅額之情形，即應予以退還，而不能視同委託人已履行此部分稅額的繳納義務，或認此部分的租稅債務已因抵銷、免除或其他事由而消滅。是稽徵機關於補徵委託人之綜合所得稅時，逕予扣除受益人所溢繳稅額，顯係混淆不同的權利主體與租稅主體。至於因同一錯誤所滋生溢退稅額之情形，則屬受益人無股利所得歸戶原因而受退稅利益，應返還不當得利之問題，並非委託人之租稅債務，稽徵機關以加計受益人所溢退稅額的方式，向委託人追繳，無異自行將其對於受益人的不當得利返還請求權轉化成對委託人的租稅債權，顯然欠缺法律依據。從而財政部100年5月6日令釋二、（一）就委託人綜合所得稅之補徵「尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，違反租稅法定主義，均非適法。



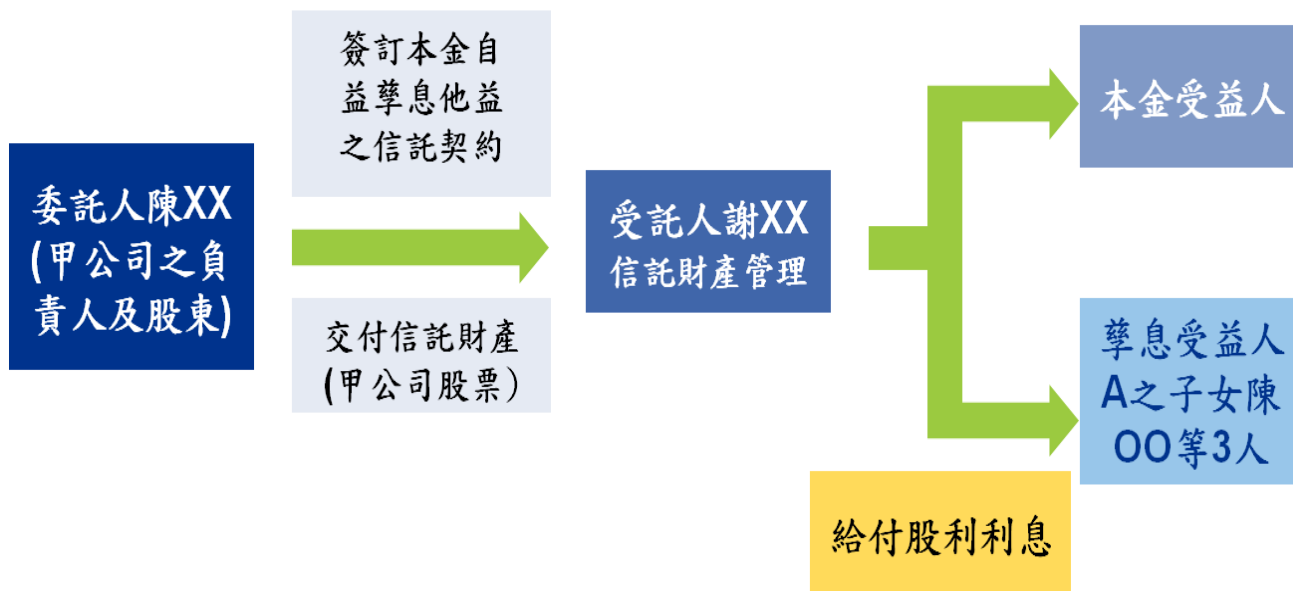
## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續9)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

如前所述，股票孳息他益信託常因投資人是否知情被投資公司將發放股利，而於股利發放前簽訂「本金自益、孳息他益」之信託契約，致稅捐稽徵機關

以實質課稅原則補課綜所稅及贈與稅，然實務上納稅義務人與稅捐稽徵機關常有不同見解，並有許多爭議。茲舉例法院判決如下：

#### 1. 臺北高等行政法院102年度訴字第1240號判決/最高行政法院103年度判字第336號判決：



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續10)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 1. 臺北高等行政法院102年度訴字第1240號判決/最高行政法院103年度判字第336號判決：

陳XX為甲公司之負責人及股東，於民國97年6月12日與訴外人謝XX簽訂2年期本金自益、孳息他益之信託契約，將其所有甲公司股票89萬股為信託標的，以其子女陳OO等3人為信託孳息受益人，並於97年7月7日依信託關係申報贈與稅，經稅捐稽徵機關查得系爭信託契約係陳XX於97年3月24日董事

會決議96年度盈餘分配後始簽訂，陳XX係將訂約時信託財產96年度可得確定之盈餘（現金股利及股票股利），藉信託形式贈與信託孳息受益人，乃就受益人於97年9月23日及同年12月9日實際取得股利價值，依實質課稅原則重新核課。法院認定之判斷理由如下：

#### 陳XX是否知悉股票孳息且規劃贈與？

- 本件陳XX係甲公司(上櫃公司)之董事長及股東，於甲公司股東常會前1日之97年6月12日將其名下所有甲公司股票89萬股，以「本金自益、孳息他益」方式信託予受託人謝XX，並以其子女為受益人分配信託孳息，信託期間為97年6月12日至99年6月11日共2年，並於97年7月7日依信託關係辦理97年信託利益之贈與稅申報，再於97年7月23日交付系爭股票予受託人。惟於陳XX簽訂系爭信託契約前，甲公司已於97年3月24日召開董事會決議96年度盈餘(系爭股票)分配事宜，嗣後亦確實依原決議發放股利，受託人則於97年9月23日及同年12月9日交付該股利予受益人。
- 依上述系爭信託契約訂立之時點、交付系爭股票之時點、甲公司96年度盈餘分配案之相關決議時點、陳XX就甲公司96年度盈餘分配案之瞭解情形及信託契約訂立後至受益人取得系爭股利間，自益信託之甲公司股票並無變化等情形，**足知實質上係在系爭信託契約成立時即已附隨於自益信託財產即系爭股票之利益，是此利益自非受託人於信託契約訂立後，本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生之利益甚明。**



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續11)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 1. 臺北高等行政法院102年度訴字第1240號判決/最高行政法院103年度判字第336號判決：

##### 本案納稅義務人是否適用信賴保護原則及行政自我拘束原則？

##### ➤ 信賴保護之構成要件須符合：

- ✓ 信賴基礎：即行政機關表現在外具有法效性之行政行為。
- ✓ 信賴表現：即人民基於上述法效性行政行為所形成之信賴，實際開始規劃其生活或財產之變動，並付諸實施，此等表現在外之實施行為乃屬「信賴表現」。
- ✓ 信賴在客觀上值得保護等要件。

➤ 陳XX於系爭信託契約訂立後，係依遺產及贈與稅法第5條之1及第10條之2規定為贈與稅之申報，並經稅捐稽徵機關核定在案。惟因其子女等人之**取得系爭股利**，性質上應屬遺產及贈與稅法第4條第2項規定之贈與，並非同法第5條之1第1項規範範圍。顯見因陳XX子女等人取得系爭股利而成立之贈與，與因遺產及贈與稅法第5條之1第1項及第10條之2規定而核算之贈與金額，係屬二事。是陳XX依遺產及贈與稅法第5條之1第1項及第10條之2規定，就關於系爭股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報及被告據以所為之先核定，核與稅捐稽徵機關就陳XX等人因實質上取得系爭股利而核課贈與稅，係分屬不同之事實，則依上述稅捐稽徵法第21條第2項規定，稅捐稽徵機關本即得於核課期間內就另查核之課稅事實為贈與稅之課徵，**不生信賴保護或行政自我拘束之問題。**

➤ 陳XX雖就「信託孳息」申報贈與稅並經稅捐稽徵機關先予核定，惟陳XX於申報贈與稅時，並未揭露就系爭股利於簽訂系爭信託契約時即已確定或可得確定之重大事項，致稅捐稽徵機關依其提供之申報資料，先作成核課贈與稅處分，自非屬合法之行政先例，且符合行政程序法第119條第2款「對重要事項……為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者」之信賴不值得保護之情形；嗣因稅捐稽徵機關查得陳XX藉信託之法律形式，以掩飾贈與之實質行為，而違反稅法上誠實申報繳納稅款義務。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續12)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 1. 臺北高等行政法院102年度訴字第1240號判決/最高行政法院103年度判字第336號判決：


##### 財政部100年釋令是否違反不溯及既往原則？

財政部94年2月23日函釋針對實質信託契約如何課徵稅捐所為之原則性釋示，而財政部100年5月6日令釋則針對僅具信託形式以達成贈與目的即「藉信託之名、行贈與之實」之情形，依實質課稅原則所為之解釋，非但二者顯不相侔，且財政部100年5月6日令釋內容並未牴觸其94年2月23日函釋揭示之原則，財政部亦未曾函釋肯認消極信託有遺產及贈與稅法第10條之2第3款規定之適用，自不生所謂變更法律見解，而有適用稅捐稽徵法第1條之1第2項規定之問題。況本件本即應依陳XX之行為回歸遺產及贈與稅法課稅，原無援引財政部100年5月6日令釋之必要，是財政部就此類案件是否作成100年5月6日令釋，即無再探究之必要。

##### 稅捐稽徵機關是否濫用實質課稅原則？

- 陳XX雖以信託形式贈與系爭股利，惟其實質與委任受託人謝XX領取該股利再贈與受益人陳OO等人之情形並無不同，陳OO等人所獲得之系爭股利，在經濟實質上等同於無償取得，如依一般贈與行為計算其贈與財產價值（贈與總額）約為7XX萬元，與依孳息他益信託行為設算之贈與權利價值（贈與總額）約為136萬元，相差甚多，陳XX顯係假借迂迴信託行為，以達到贈與財產之目的，同時規避較高額度之贈與稅，依前揭說明之實質課稅原則，自應回歸同法第3條第1項、第4條第2項規定。揆諸前開說明，堪認已充分掌握及辨明系爭信託契約實質上之經濟事實關係，適用其該當之租稅構成要件予以課徵，符合上開遺產及贈與稅法條款之規範目的，其認事用法，核無違誤。
- 至於第2年之信託利益，於系爭信託契約簽訂時則非處於已確定或可得確定之狀態，而仍有遺產及贈與稅法第5條之1及第10條之2規定之適用。





## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續13)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 1. 臺北高等行政法院102年度訴字第1240號判決/最高行政法院103年度判字第336號判決：

##### 財政部100年釋令是否違反租稅法律主義？

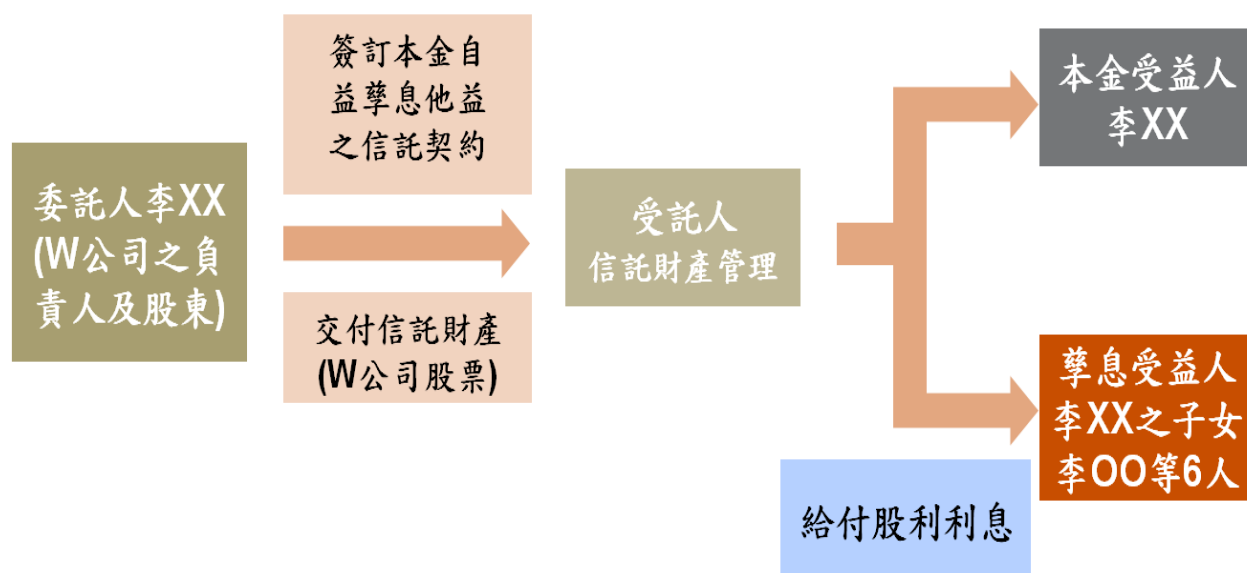
按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響」（司法院釋字第287號解釋意旨參照）。足見解釋函令乃未經立法程序，僅由行政機關本於職權規定或對租稅法律、規章適用上發生疑義時，為闡明真意，所為正確適用之釋示，其主要目的在於說明法規真意，使條文能正確使用，本身並無創設或變更法律之效力。觀諸上開財政部100年5月6日令釋之內容，核係財政部本諸稅捐稽徵之主管機關，依職權針對遺產及贈與稅法第4條適用上發生疑義時，為闡明其真意所為之釋示，並就「藉信託之名、行贈與之實」之情形，依實質課稅原則認定之課稅構成要件事實為贈與股利，應依遺產及贈與稅法第4條第2項規定課徵贈與稅等情，是於該令釋發布前，稽徵機關本得依實質課稅原則依法核課稅捐，其本身並無創設或變更法律之效力，亦無追溯既往課稅問題，更未使納稅義務人因此令釋增加法律所無之納稅義務，與法律保留原則或租稅法律主義均無違背。故陳XX主張財政部100年5月6日令釋額外設定「對被投資公司之盈餘分配具有控制權」、「盈餘於訂約時已明確或可得確定」等要件，限縮母法（遺產及贈與稅法第5條之1、第10條之2、第24條之1）之適用範圍，變更租稅主體（所得稅納稅主體由受益人變為委託人）、稅基（贈與稅計算基礎由信託時之郵政儲金定存利率折現計算變為孳息交付日之時價）等租稅構成要件，違反租稅法律主義，被告依據違法之令釋所為之原處分自屬違法云云，亦有誤會，而不足採。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續14)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續15)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：


本件李XX於民國98年4月9日與兆豐銀行訂立1年期本金自益、孳息他益信託契約，分別將其所有W公司股票為信託財產，以其親屬李OO等6人為信託孳息受益人，並依信託關係申報贈與稅。嗣經稅捐稽徵機關查得李XX將訂約時

信託財產可得確定之盈餘（股票股利及現金股利），藉信託形式贈與李OO等6人，乃依實質課稅原則，就受益人實際取得股利價值，重行核定98年度贈與總額及應納稅額。而法院認定之判斷理由如下：

#### 李XX是否知悉股票孳息且關注而規劃贈與？

- W公司於91年5月10日設立，該公司「業務處」負責「企畫新產品並協調推動新產品發展」、「擬定銷售計畫並推定產銷協調」、「銷售之執行及收款管理及分析、統計」、「全球銷售網的開拓、商情資訊收集分析」等事宜，而李XX自W公司於91年5月10日設立時即擔任「業務處協理」，李XX對W公司之全球銷售網絡及實際產銷執行等營業情形及獲利目標及實況，理知之甚詳。
- W公司早於96年12月27日由董事會決議通過該公司「97年度預算案」，作為該公司97年度之營業目標。
- W公司97年度之實際盈餘，該公司網站公開揭露97年度累計至第3季為止，每股盈餘已高達4.85元，嗣第4季結束，W公司97全年度淨利達6億7,611萬元，每股盈餘更高達6.15元，且W公司97年度之盈餘成果，於98年3月27日即已公告成為網路公開資訊；此外，W公司公開揭露之97年9月30日資產負債表亦顯示，該公司97年9月30日以前所累積之未分配盈餘已高達14億7,118萬餘元。  
⇒ 李XX歷年身居該公司高階專業經理人、業務主管、前十大股東成員等重要地位，其對公司設定之盈餘目標及實際執行成果，焉能不參與決策及執行，且對經營成果不知悉。





## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續16)


### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：

##### 李XX是否知悉股票孳息且關注而規劃贈與？

- 查W公司97年度之財務報表等決算表冊業經會計師於98年1月20日查核完竣，並提經該公司董事會於98年3月26日承認在案，當時決算表冊即已顯示W公司97當年度淨利為6 億7,611萬元，連同以前年度尚未分配之盈餘，累積至97年12月31日，W公司則有高達16億1,330 萬元之盈餘可供分配，以該公司97年12月31日已發行股數1億1,002 萬7 仟股估算，W公司決算至97年12月31日已有每股約14.66 元之既存高額股利權值附隨於股東所持有之每一股股份。
- 而W公司董事會於98年3月26日決議將於股東會提出「97年度盈餘」分配之案由，即98年3月26日幾可確定W公司即將配發「累積至97年度之盈餘」予公司股東。嗣W公司董事會於98年4 月29日決議就該公司累積至「97年度」之既存盈餘當中，分配9億2,751萬1,415元予股東，而每股股票之孳息包含股票股利權值0.5 元，現金股利8 元。
- 而李XX任職業務部分，且與協理陳XX等人，同時於96年6月21日與兆豐銀行簽訂股票孳息他益信託契約，又於97年3月31日與兆豐銀行簽訂股票孳息他益信託契約，已如前述，可見李XX對於股票孳息知悉且關注而規劃贈與，否則豈會年年簽訂股票孳息他益信託契約贈與受益人。  
=> 李XX主張其於98年4月9日與兆豐銀行訂立系爭信託契約，而W公司董事會係於98年4月29日決議承認97年度盈餘分配案，其對W公司之股票已附隨有97年12月31日以前之既存高額孳息可供分配，且即將分配等情，並無預見，委不足採。





## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續17)


### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：

##### 納稅義務人是否違反實質課稅原則？

- 本件李XX於系爭信託契約訂立後，係依遺贈稅法第5條之1及第10條之2規定申報贈與稅，固經稅捐稽徵機關申報核定，惟因受益人李OO等6人取得系爭股利，性質上應屬遺贈稅法第4條第2項規定之贈與，並非同法第5條之1第1項規範範圍；暨遺贈稅法第5條之1第1項規定之贈與，關於其贈與金額之核算，依同法第10條之2規定，係透過法律明文予以擬制等情，均如上述。是李XX依遺贈稅法第5條之1第1項及第10條之2規定，就關於W公司股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報，核與李OO等6人因實質上取得系爭股利而生之贈與稅核課，係分屬不同之事實，則依上述稅捐稽徵法第21條第2項規定，稅捐稽徵機關本即得於核課期間內就另查核之課稅事實為贈與稅之課徵。
- 李XX係以信託形式贈與系爭股利，惟其實質與委任受託人兆豐銀行領取系爭現金及股票股利再贈與受益人之情形並無不同，在經濟實質上等同於無償取得，如依一般贈與行為計算其贈與財產價值（贈與總額）為9,953,250元，與依孳息他益信託行為設算之贈與權利價值（贈與總額）334,521元，相差甚多，**李XX顯係假借迂迴信託行為，以達到贈與財產之目的，同時規避較高額度之贈與稅，依前揭說明之實質課稅原則，自應回歸同法第3條第1項、第4條第2項規定，認受益人於實際取得系爭股票股利及現金股利時，實質上之贈與行為成立，應依法課徵贈與稅。**






## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續18)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：

##### 納稅義務人是否適用信賴保護原則？

- 本件李XX訂立系爭「本金自益、孳息他益」之信託契約，**係屬遺贈稅法第4條第2項所定之贈與，排除遺贈稅法第5條之1等規定之適用**。又本件受益人取得李XX97年度實質可獲配之股利價值，在經濟實質上為無償取得，乃假借迂迴信託行為，達到贈與財產目的，同時規避較高額度之贈與稅，依實質課稅原則，自應就受益人實際取得股利價值，**回歸遺贈稅法第3條第1項、第4條第2項規定**，認受益人於實際取得信託利益時，成立贈與行為，依法課徵贈與稅。是以稅捐稽徵機關依實質課稅原則，重新核算補徵李XX贈與稅，並無違誤。據此而論，本件李XX之行為係依遺贈稅法課稅，**本件結論與適用財政部100年5月6日函釋無關**。
- 李XX又主張依最高行政法院102年度判字第824號判決及法務部101年8月29日法律字第10103106270號函釋，亦認財政部100年5月6日函釋確有違反遺贈稅法第5條之1之規定，惟本件結論不因是否援引財政部100年5月6日函釋而有不同，故李XX此部分主張自無足取。且系爭股票孳息贈與稅核課，亦因李XX於前依遺贈稅法第5條之1第1項及第10條之2規定為贈與稅申報時，有就重要事項未為完全之陳述，李XX主張適用信賴保護原則，自無足取。



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續19)

### 三、股票孳息他益信託稅務爭議

#### 2. 臺北高等行政法院103年度訴字第717號判決/最高行政法院104年度裁字第56號判決：

##### 稅捐稽徵機關是否違反平等原則？

李XX主張W公司其他簽訂信託同事而言，除了總經理吳XX外，其餘同事例如：陳XX、沙XX等6人，除了裁罰96年度外，其餘年度並沒有被重核乙節。業據稅捐稽徵機關陳述上開案件屬臺北國稅局轄區案件，「因為臺北國稅局案件量太大，其選核標準較高，只有在超過一億五千萬元以上才會查核，故非如李XX主張這些人是在董事會決議日之前訂約所以不查，且稅捐稽徵機關亦非一律用以董事會決議日為準，仍會依個案審酌是否係公司內部人等，因本件李XX是公司協理，稅捐稽徵機關認定是內部人。」等語，而本件李XX以信託形式贈與系爭股利予李OO等6人，實質與委任受託人兆豐銀行領取系爭現金及股票股利再贈與受益人之情形並無不同，屬遺贈稅法第4條第2項之一般贈與，而非同法第5條之1第1項規範之視同贈與，則其應課徵贈與稅之權利價值計算，自無同法第10條之2之適用，稅捐稽徵機關本於實質課稅原則，依遺贈稅法第4條第2項及第10條規定重新核定李XX98年度贈與總額為9,953,250元，即無不合，亦無違反平等原則。

K



## 股票孳息他益信託課稅之稅務爭議預防與解決 (續20)

### 四、KPMG的觀察：投資人應如何因應此類稅務爭議？

綜前所述，可知稅捐稽徵機關與法院判斷投資人從事「本金自益、孳息他益」之信託交易時，係以信託實質情況做為判斷依據，倘信託利益，於信託契約簽訂時非處於已確定或可得確定之狀態，

仍有遺產及贈與稅法第5條之1及第10條之2規定之適用。以下將提出KPMG的觀察，說明投資人應於下列3階段如何依序控管降低稅務爭議產生：**K**

#### 交易籌劃與納稅申報

- 按財政部100年及104年釋令之精神規劃簽訂信託合約：
  - 若投資人欲簽訂「本金自益、孳息他益」以股票為信託財產之信託合約，應在知悉被投資公司之股東會、董事會等會議資料將分配盈餘之前。
  - 若投資人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，應考量股利發放時點及簽訂「本金自益、孳息他益」以股票為信託財產之信託合約時點合理性。
- 投資人應妥善保留相關事證，如信託合約、股東會/董事會議資料、申報遺產稅及綜所稅資料等，以利日後稅局調查。

#### 稅務調查和質詢

- 稅局來函調查股票孳息他益信託事宜時，投資人應備妥相關文件如：(1)信託合約(2)申報遺產稅及綜所稅資料(3)其他相關事證，並詳實檢視相關文件內容，俾利符合稅局之見解。
- 針對股票孳息他益信託有認定爭議時，投資人應尋求最佳的解決方案，以便與稅局達成共識，讓稅局在對投資人最有利的情況下完成調查及查核。

#### 稅務爭議及糾紛

- 投資人可選擇最優方案來解決爭議事項，例如：與稅局達成和解、必要時提起行政救濟、對相關主管機關陳述意見等。

#### 保護

#### 管理

#### 解決

## 稅務爭議預防與解決小組

安侯建業聯合會計師事務所

+886 (2) 8101 6666

黃素貞 執業會計師 (分機03567)

[viviahuang@kpmg.com.tw](mailto:viviahuang@kpmg.com.tw)

沈明展 副總經理 (分機14558)

[davidshen@kpmg.com.tw](mailto:davidshen@kpmg.com.tw)

連若伶 經理 (分機08876)

[glian@kpmg.com.tw](mailto:glian@kpmg.com.tw)

曾淑惠 副理 (分機15100)

[bettyzeng@kpmg.com.tw](mailto:bettyzeng@kpmg.com.tw)



# Contact Us

## Head of Tax

Jessie Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [jessieho@kpmg.com.tw](mailto:jessieho@kpmg.com.tw)

## Corporate Tax Advisory Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [wyeh@kpmg.com.tw](mailto:wyeh@kpmg.com.tw)

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [stephenhsu@kpmg.com.tw](mailto:stephenhsu@kpmg.com.tw)

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [kchen4@kpmg.com](mailto:kchen4@kpmg.com)

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [schang1@kpmg.com.tw](mailto:schang1@kpmg.com.tw)

## Global Transfer Pricing Services

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [schang1@kpmg.com.tw](mailto:schang1@kpmg.com.tw)

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [wyeh@kpmg.com.tw](mailto:wyeh@kpmg.com.tw)

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [stephenhsu@kpmg.com.tw](mailto:stephenhsu@kpmg.com.tw)

Kevin Chen

Partner

T: +882 (2) 8101 6666

E: [kchen4@kpmg.com.tw](mailto:kchen4@kpmg.com.tw)

## Indirect Taxation Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [wyeh@kpmg.com.tw](mailto:wyeh@kpmg.com.tw)

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [stephenhsu@kpmg.com.tw](mailto:stephenhsu@kpmg.com.tw)

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [kchen4@kpmg.com](mailto:kchen4@kpmg.com)

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [schang1@kpmg.com.tw](mailto:schang1@kpmg.com.tw)

## Tax Agent Services for Foreign Institutional Investor (FINIs)

Jessie Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [jessieho@kpmg.com.tw](mailto:jessieho@kpmg.com.tw)

Vivia Huang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [viviahuang@kpmg.com.tw](mailto:viviahuang@kpmg.com.tw)

## Family (Individual) Estate Tax Advisory Services

Willis Yeh

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [wyeh@kpmg.com.tw](mailto:wyeh@kpmg.com.tw)

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [stephenhsu@kpmg.com.tw](mailto:stephenhsu@kpmg.com.tw)

Kevin Chen

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [kchen4@kpmg.com](mailto:kchen4@kpmg.com)

Sherry Chang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [schang1@kpmg.com.tw](mailto:schang1@kpmg.com.tw)

## International Executive Services

Stephen Hsu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [stephenhsu@kpmg.com.tw](mailto:stephenhsu@kpmg.com.tw)

## Investment and Registration Services

Vivian Ho

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [vivianho@kpmg.com.tw](mailto:vivianho@kpmg.com.tw)

## Accounting, Tax and Payroll Outsourcing Services

Eric Wu

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [ewu2@kpmg.com.tw](mailto:ewu2@kpmg.com.tw)

Vivia Huang

Partner

T: +886 (2) 8101 6666

E: [viviahuang@kpmg.com.tw](mailto:viviahuang@kpmg.com.tw)

[kpmg.com/tw](http://kpmg.com/tw)

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

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 endeavour 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.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.