



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2019年2月號





本期重點掃描



陳志愷
執業會計師

KPMG稅務爭議預防與解決服務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，彙整最新稅務法規及要聞，使讀者可以輕鬆掌握第一手稅務資訊新知，並以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，提出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，以利企業及時因應稅政或稅制之快速變革，精準迅速掌握各項稅務訊息，而在經營上能建立前瞻的思維及宏觀的視野。

本期摘錄重要法規增修2則，分別為修正「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」中有關電子儲存帳簿憑證之提示方式相關條文，及財政部公告「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」所稱參與國名單。

本期摘錄重要新頒解釋函令3則，分別為納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬健保費申報減除規定，外幣計價之外國政府債券暫停徵證券交易稅，及學校辦理產學合作取得收入之營業稅徵免規定。

本期財政稅務要聞摘錄經實體判決確定之案件，如有發生新事實或發現新證據，應依再審程序謀求救濟等3則。稅務爭議預防與解決案例精選為「個人合建分售土地，被認定屬營利事業銷售行為之判斷標準」，敬請參閱。



黃彥賓
會計師

Contents



法規增修&新頒解釋函令

- 02 修正「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」部分條文
- 06 財政部公告「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」第28條第3項所稱參與國名單
- 07 核釋「納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬健保費申報減除規定」
- 08 核釋「外幣計價外國政府債券暫停徵證券交易稅」
- 09 核釋「學校辦理產學合作取得之收入之營業稅徵免」

財政稅務要聞

- 11 經實體判決確定之案件，如有發生新事實或發現新證據，應依再審程序謀求救濟
- 12 「復查申請日」與「訴願、行政訴訟提起日」，認定標準大不同
- 13 海關核定稅款以一次為限，確保課稅安定性，提升關稅預見性

稅務爭議預防與解決案例精選

- 15 個人合建分售土地，被認定屬營利事業銷售行為之判斷標準

KPMG Taiwan Tax 360

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務議題走在資訊最前端。

※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

iOS



Android





法規增修 & 新頒解釋函令

修正「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」部分條文

財政部108年1月11日台財稅字第10804505650號

修正條文	現行條文	說明
第六章 保管及提示	第六章 保管	本章增訂營利事業提示帳簿憑證相關規定，爰配合修正章名為「保管及提示」。
<p>第二十四條</p> <p>各項會計憑證，除為權責存在或應予永久保存者，應另行保管外，應依事項發生之時序或按其事項之種類，依次編號黏貼或裝訂成冊。其給與他人之憑證，如有誤寫或收回作廢者，應黏附於原號存根或副本之上。</p> <p>依第二十一條第一項規定以媒體儲存之原始憑證，應於記帳憑證載明憑證字軌號碼，不適用前項規定。</p> <p>非使用電子方式處理會計資料之買受人取得電子發票，該買受人得自整合服務平台下載列印憑證，依第一項規定辦理。</p>	<p>各項會計憑證，除為權責存在或應予永久保存者，應另行保管外，應依事項發生之時序或按其事項之種類，依次編號黏貼或裝訂成冊。其給與他人之憑證，如有誤寫或收回作廢者，應黏附於原號存根或副本之上。</p> <p>依第二十一條第一項規定以媒體儲存之原始憑證，應於記帳憑證載明憑證字軌號碼，不適用前項規定。<u>但主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，如須列印憑證及有關文件，該營利事業應負責免費列印提供。</u></p> <p>非使用電子方式處理會計資料之買受人取得電子發票，該買受人得自整合服務平台下載列印憑證，依第一項規定辦理。</p>	<p>一. 配合增訂第二十八條之一有關調查時得提示憑證電子檔案之規定，刪除第二項但書。</p> <p>二. 第一項及第三項未修正。</p>

	修正條文	現行條文	說明
第二十六條	<p>營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。</p> <p>前項帳簿，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除有關未結會計事項者外，得報經主管稽徵機關核准後，以電子方式儲存媒體，按序儲存後依前項規定年限保存，其帳簿得予銷毀。</p>	<p>營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。</p> <p>前項帳簿，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除有關未結會計事項者外，得報經主管稽徵機關核准後，以縮影機或磁鼓、磁碟、磁片、磁帶、光碟等電子方式儲存媒體，按序縮影或儲存後依前項規定年限保存，其帳簿得予銷毀。<u>但主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，如須複印帳簿，該營利事業應負責免費複印提供。</u></p>	<p>一. 第一項未修正。</p> <p>二. 因應資訊科技發展，營利事業得採電子方式儲存帳簿電子檔案，鮮少採縮影機或磁鼓等儲存，爰修正第二項本文規定，以符實際。另配合增訂第二十八條之一有關調查時得提供帳簿電子檔案之規定，刪除第二項但書。</p>
第二十七條	<p>營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。</p> <p>前項會計憑證，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除應永久保存或有關未結會計事項者外，得報經主管稽徵機關核准後，以電子方式儲存媒體，將會計憑證按序儲存後依前項規定年限保存，其原始憑證得予銷毀。</p>	<p>營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。</p> <p>前項會計憑證，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除應永久保存或有關未結會計事項者外，得報經主管稽徵機關核准後，以縮影機或磁鼓、磁碟、磁片、磁帶、光碟等電子方式儲存媒體，將會計憑證按序縮影或儲存後依前項規定年限保存，其原始憑證</p>	

	修正條文	現行條文	說明
第二十七條		<p>得予銷毀。<u>但主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，如須複印憑證及有關文件，該營利事業應負責免費複印提供。</u></p>	<p>一. 第一項未修正。</p> <p>二. 因應資訊科技發展，營利事業得採電子方式儲存會計憑證電子檔案，鮮少採縮影機或磁鼓等儲存，爰修正第二項本文規定，以符實際。另配合增訂第二十八條之一有關調查時得提供憑證電子檔案之規定，刪除第二項但書。</p>
第二十八條之一	<p>主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，營利事業應在規定時間內提示有關各種證明銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證。</p> <p>一. 營利事業之會計帳簿憑證採下列方式處理並儲存於媒體者，得以該部分電子檔案送交調查：依商業會計法第四十條及商業使用電子方式處理會計資料辦法規定，使用電子方式處理及儲存於媒體之會計帳簿、憑證。</p> <p>二. 依第二十一條第一項規定，以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之原始憑證。</p>		<p>一. 本條新增。</p> <p>二. 第一項定明稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，營利事業應提示帳簿憑證規定。</p> <p>三. 為因應電子化環境發展趨勢及減輕營利事業提示紙本帳簿、憑證之作業成本負擔，第二項定明營利事業依商業會計法第四十條及商業使用電子方式處理會計資料辦法規定使用電子方式處理及儲存於媒體之會計帳簿、憑證；依第二十一條第一項規定以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之原始憑證；及依第二十六條第二項或第二十七條第二項規定儲存於媒體之會計帳簿或憑證等，於主管稽徵機關或財政部指定之調查人員調查時，得提</p>

	修正條文	現行條文	說明
第二十八條之一	<p>三. 依第二十六條第二項或第二十七條第二項規定，以電子方式儲存於媒體之帳簿或會計憑證。</p> <p>前項提示之電子檔案，主管稽徵機關或財政部指定之調查人員無法讀取或內容無法完整呈現者，營利事業仍應負責列印或提供帳簿、憑證或有關文件，以供查核。</p>		<p>供可讀取及可完整呈現內容之電子檔案送交調查，免列印帳簿、憑證。</p> <p>四. 第三項定明營利事業提示之帳簿憑證電子檔案，主管稽徵機關或財政部指定之調查人員無法讀取或內容無法完整呈現者，營利事業仍應負責提供或列印帳簿、憑證或有關文件，以供查核。</p>

KPMG補給站

為因應無紙電子化作業環境的到來，稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法本次修正，主要為新增營利事業依商業會計法及其授權子法規定使用電子方式處理並儲存於媒體之會計帳簿、憑證；以網際網路或其他電子方式開立、傳輸或接收之原始憑證(即電子發票)；年度設置之帳簿及各項會計憑證於當年度營利事業所得稅申報經核定後，報經主管稽徵機關核准以電子媒體儲存者，於稽徵機關進行調查時，原則上得免再列印紙本帳簿及憑證之措施。 **K**

財政部公告「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」第28條第3項所稱參與國名單

財政部108年1月9日台財稅字第10824500070號

主旨：公告參與國名單。

依據：金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法（下稱本辦法）第28條第3項。


公告事項：

一、本辦法第28條第3項規定依經濟合作暨發展組織發布之共同申報及盡職審查準則進行金融帳戶資訊自動交換之國家或地區：安道爾、安奎拉、安地卡及巴布達、阿根廷、阿魯巴、澳大利亞、奧地利、亞塞拜然、巴林、巴貝多、比利時、貝里斯、百慕達、巴西、英屬維京群島、汶萊和平之國、保加利亞、加拿大、開曼群島、智利、中國大陸、哥倫比亞、庫克群島、哥斯大黎加、克羅埃西亞、古拉索、賽普勒斯、捷克、丹麥、多米尼克、愛沙尼亞、丹麥法羅群島、芬蘭、法國、德國、直布羅陀、希臘、丹麥格陵蘭島、格瑞那達、根西島、香港、匈牙利、冰島、印度、印度尼西亞共和國、愛爾蘭、曼島、以色列、義大利、日本、澤西島、大韓民國、拉脫維亞、黎巴嫩、列支敦斯登、立陶宛、盧森堡、澳門、馬來西亞、馬爾他、馬紹爾群島、模里西斯、墨西哥、摩納哥、蒙哲臘、諾魯共和國、荷蘭、紐西蘭、紐埃、挪威、巴基斯坦、巴拿馬、波蘭、葡萄牙、卡達、羅馬尼亞、俄羅斯、聖克里斯多福及尼維斯、聖露西亞、聖文森、薩摩亞獨立國、聖馬利諾、沙烏地阿拉伯、塞席爾、新加坡共和國、荷屬聖馬丁、斯洛伐克、斯洛維尼亞、南非、西班牙、瑞典、瑞士、中華民國（臺灣）、巴哈馬、千里達及托巴哥、土耳其、土克凱可群島、阿拉伯聯合大公國、英國、烏拉圭、萬那杜。

二、前項係參考經濟合作暨發展組織公告承諾自106年或107年起依共同申報及盡職審查準則進行金融帳戶資訊自動交換之國家或地區；未來將適時修正本名單。

KPMG補給站

依據金融機構執行共同申報及盡職審查（下稱CRS）作業辦法第24條規定，應申報國居住者之消極非金融機構實體持有或共同持有之金融帳戶為應申報帳戶，另依據同辦法第28條第2項規定所稱消極非金融機構實體，不包括「參與國」之投資實體。因此金融機構於遇持有金融帳戶之投資實體位在非「參與國」，依據CRS作業辦法第43條或第46條規定穿透該實體以進一步辨識「具控制權之人」。由於「參與國」指經財政部公告之依經濟合作暨發展組織（OECD）所發布CRS準則進行金融帳戶資訊自動交換之國家或地區，財政部爰為本公告之發布。

上述公告之國家或地區（包含我國），均已承諾在106或107年進行金融帳戶資訊自動交換。而我國金融機構於今（108）年1月1日起應對其管理之金融帳戶進行盡職審查，辨識帳戶持有人或特定實體帳戶「具控制權之人」是否具有外國居住者身分，於明年6月向我國稅捐稽徵機關申報屬應申報國居住者的金融帳戶資訊，預計明年9月首次進行金融帳戶資訊自動交換。 

核釋「納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬健保費申報減除規定」

財政部108年1月2日台財稅字第10704701530號令

- 一. 依全民健康保險法第1條第2項規定，全民健康保險為強制性之社會保險，納稅義務人本人、合併申報之配偶或受扶養直系親屬依該法規定以被保險人眷屬身分投保之全民健康保險費，得由納稅義務人依所得稅法第17條第1項第2款第2目之2但書規定申報扣除。
- 二. 廢止本部96年7月5日台財稅字第09604533120號令。

KPMG補給站

本令釋闡明以被保險人眷屬身分投保繳納之全民健康保險費，無論其與被保險人是否為同一申報戶，均得由納稅義務人申報列舉扣除，而得不受繳納保費者與受保險保障者需為同一申報戶之限制。 **K**

核釋「外幣計價外國政府債券暫停徵證券交易稅」

財政部108年1月24日台財稅字第10700680800號令

買賣經主管機關核定於中華民國境內公開募集及發行之外幣計價外國政府債券，比照證券交易稅條例第2條之1第1項規定，自107年4月3日起至115年12月31日止暫停徵證券交易稅。

KPMG補給站

因金融監督管理委員會於107年4月3日發布金管證發字第1070106121號令釋，明定證券交易法第22條第1項規定經主管機關核定之其他有價證券，包括外國發行人在我境內募集與發行僅銷售予專業投資人之外幣計價政府債券，財政部爰核釋自該日起，此項證券比照公司債與金融債券暫停徵證券交易稅之措施。 **K**

核釋「學校辦理產學合作取得之收入之營業稅徵免」

財政部108年1月8日台財稅字第10700704180號令

- 一. 學校依教育部訂定「專科以上學校產學合作實施辦法」第3條各款規定辦理產學合作事項取得之收入，應依下列規定徵免營業稅：
- (一) 專題研究、檢測檢驗、技術服務取得之收入，除符合本部99年11月23日台財稅字第09900331970號令規定免徵營業稅者外，應依法課徵營業稅。
 - (二) 物質交換、諮詢顧問、專利申請、創新育成取得之收入，應依法課徵營業稅。
 - (三) 技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入，自108年1月1日起，應依法課徵營業稅。
 - (四) 各類人才培育事項，向受教者收取費用部分，依加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第5款規定，免徵營業稅。
- 二. 廢止本部75年7月29日台財稅第7554812號函。

KPMG補給站

依據加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第1條規定，在我國境內銷售貨物或勞務，均應依法課徵營業稅；同法第6條第2款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者為營業人。準此，學校如有銷售貨物或勞務，除符合營業稅法第8條第1項第5款提供教育勞務及政府委託代辦之文化勞務，與同條項第31款提供研究勞務，得以免徵營業稅外，應課徵營業稅。

本令釋係針對學校依據「專科以上學校產學合作實施辦法」第3條辦理所定之各類產學合作事項，取得之研究與教育勞務及非具此一性質勞務之收入逐一釋明有關營業稅之徵免。而對於技術移轉及智慧財產權益運用取得之收入，雖為研究成果之勞務銷售取得之收入，但非屬勞力投入施作取得之代價，因此一見解有別於過去實務處理慣例，故自108年1月1日起應課徵營業稅。 **K**



財政稅務要聞

經實體判決確定之案件，如有發生新事實或發現新證據，應依再審程序謀求救濟

108年1月23日 財政部中區國稅局

財政部中區國稅局表示，核定稅捐之處分如經行政法院實體判決確定，當事人如認有發生新事實或發現新證據，應依行政訴訟再審程序尋求救濟，不適用行政程序法第128條規定申請重開行政程序。

該局進一步說明，行政程序法第128條有關行政程序重新進行之規定，係針對於法定救濟期間經過後（未提或未續提行政救濟），已發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政之合法性所設之特別救濟程序，賦予行政處分之相對人或利害關係人於具有該條規定之一定事由時，得向原處分機關請求重開行政程序權利之規範。因此，該條既明文規定適用之對象為「於法定救濟期間經過後」之行政處分，如果於法定救濟期間內，曾對行政處分循序提起撤銷訴訟，經行政法院以實體判決駁回其訴確定者，該行政處分並非因法定救濟期間經過而確定，即無前揭程序之適用。倘經行政法院實體確定判決維持之行政處分，當事人得再依行政程序法第128條規定申請重開行政程序，不但造成特別救濟程序的重複，亦與判決既判力相抵觸。

該局舉例，甲公司無進貨事實，取得乙公司開立不實之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經該局查獲，核定補稅及處罰，甲公司不服，循序提起行政救濟，案經最高行政法院實體判決駁回確定。嗣甲公司以發生新事實為由，向中區國稅局申請依行政程序法第128條第1項第2款規定重開行政程序，經該局以甲公司既已經行政法院實體判決，發生實質確定力之處分，再行申請程序重開，與行政程序法第128條規定不符，而予否准，甲公司不服，循序提起訴願及行政訴訟，均遭駁回。

KPMG補給站

依據行政程序法第128條第1項第2款規定，行政處分於法定救濟期間經過後「發生新事實或發現新證據者」為得重開行政程序要件之一，其與行政訴訟法第273條第1項第13款「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物」之得再審情形類同。兩者之適用是否會發生競合情形，依據法務部102年6月7日法律字第10203506300號令釋，行政程序法第128條所稱「行政處分於法定救濟期間經過後」係指行政處分因法定救濟期間經過，不能再以通常救濟途徑加以撤銷或變更，而發生「形式」確定力而言，倘已踐行通常救濟途徑，並經行政法院「實體」確定判決予以維持之行政處分，處分相對人或利害關係人既可依行政訴訟法第273條之再審程序謀求救濟，故無該條所定行政程序重開之適用。納稅人對此區別應能加以辨明，以避免發生逾越再審期間而喪失救濟權利之情事。K

「復查申請日」與「訴願、行政訴訟提起日」，認定標準大不同

108年1月10日 財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局表示，納稅義務人不服稅捐稽徵機關核課處分而申請復查者，應於繳納期間屆滿（無應納或應補徵稅額者，於核定稅額通知書送達）之翌日起算30日內提起，其申請復查期間之認定，得以「郵寄之發寄局郵戳日期」為準；惟若對稅捐稽徵機關之復查決定不服，依法自復查決定書達到之次日起30日提起訴願，及自訴願決定書送達後2個月不變期間提起行政訴訟，其訴願及行政訴訟提起日之認定，係以「機關收文章戳日期」為準，應注意區分，避免影響救濟權益。

該局舉例說明，納稅義務人A君於107年7月31日收受復查決定書，其提起訴願之30日不變期間係至107年8月30日(星期四)屆滿，A君當日雖以掛號郵寄方式寄出訴願書，惟訴願書遲至107年8月31日始到達原行政處分機關及受理機關，因已逾提起訴願法定不變期間，受理訴願機關可為訴願不受理決定；另納稅義務人B君於107年7月27日收受訴願決定書，其提起行政訴訟之2個月不變期間係至107年9月27日(星期四)屆滿，B君雖於107年9月27日以掛號郵寄方式寄出行政訴訟起訴狀，惟訴狀遲至107年9月28日始到達行政法院，因已逾起訴期間，行政法院可以裁定駁回其訴。

該局強調，有關復查申請日、訴願及行政訴訟提起日之認定，並不相同，納稅義務人如以掛號郵寄方式提起訴願或行政訴訟，應儘早為之，以免因逾越法定不變期間而遭受訴願不受理或法院裁定駁回。

KPMG補給站

依據稅捐稽徵法第35條及訴願法第14條之規定，復查及訴願之法定期間均為30日，惟復查應於繳納期間屆滿或核定稅額通知書送達之翌日起30日內「申請」，係採用所謂「發信主義」，而得以「郵寄之發寄局郵戳日期」為準；訴願應於行政處分（復查決定）達到之次日起30日內「提起」，係採用所謂「到達主義」，而以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準。納稅人於適用上應注意兩者之差異，以免錯過法定救濟期間而喪失行政救濟權利。

K



海關核定稅款以一次為限，確保課稅安定性，提升關稅預見性

108年1月8日 財政部關務署


海關在通關線上，針對納稅義務人申報報單之某一項次調整原申報之完稅價格或稅則號別，貨物放行後會再調整同份報單其他項次內容嗎？又對於海關已調整納稅義務人原申報事項並核定稅款案件，日後會再核發稅單補徵稅款嗎？上開問題因事涉關稅稅款之核定，且與業者進口成本估算密切相關，長久以來一直為外界所關切，且徵納雙方時有爭執。

財政部為確保課稅之安定性並提升關稅預見性，主動檢討相關規定並於107年12月26日發布新令釋，關於進口報單不論貨物放行前，或依關稅法第18條第1項規定事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則號別或完稅價格並核定稅款者；抑或實施事後稽核時，對於屬上開核定稅款之案件，或於關稅法第18條第2項規定事後審查期間核定稅款之案件，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情事外，不得就同份報單再予以核定稅款。

財政部關務署表示，進口貨物不論通關方式為免審免驗(C1)、文件審核(C2)或貨物查驗(C3)，均得依關稅法第18條第1項規定實施事後審查或第13條規定事後稽核。以往進口報單在貨物放行前或事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則或完稅價格並核定稅款者，海關仍得就報單其他未經改列或調整之貨品項次，實施增估補稅，惟造成納稅義務人關稅成本的不確定性，徵納雙方易生爭執，本次新令發布後將可避免多次核定稅款，對於確保課稅安定性，提升關稅預見性及保障納稅義務人權益將有實質的幫助。

該署進一步表示新令釋旨在規範海關依職權核定稅款之報單，除有應退稅款或涉及違章情節外，事後審查或事後稽核不得就同份報單再予增估補稅，惟對於納稅義務人或報關業者於海關核定稅款前，依進出口報單申報事項更正作業辦法申請更正之案件，海關仍得依本新令釋規定核定稅款。

KPMG補給站

財政部於68年11月30日以台財關第23673號函釋，採行「先放後核」通關方式，按納稅義務人申報之稅則號別及完稅價格先行徵稅驗放，海關於事後審查時，如有應補稅款者，以核定1次為限。惟其他通關方式則不限核定1次，實務上在貨物放行前或事後審查期間，經海關核實改列或調整納稅義務人原申報稅則或完稅價格並核定稅款者，海關仍得就報單其他未經改列或調整之貨品項次，實施增估補稅，造成納稅義務人關稅成本的不確定性。基於報單之核定不論通關方式，皆應及於整體，財政部遂於107年6月26日發布台財關字第1071020522號令釋，規範海關依職權核定稅款之報單，除有應退稅款或涉及海關緝私條例違章情節外，不得就同份報單再予增估補稅。此一措施對於該令發布前已處分尚未確定之案件，亦可適用。 



稅務爭議預防與 解決案例精選

個人合建分售土地，被認定屬營利事業銷售行為之判斷標準

爭點：

個人經常性合建分售於房地合一新制施行前所取得之土地，有無房地合一課徵所得稅作業要點(下稱房地合一作業要點)第18點有關視同營利事業銷售行為判斷標準之適用？

事實摘要：

甲君於94年1月14日取得系爭土地，並於同年2月1日與關係人乙公司簽訂合建協議書，約定由甲君提供系爭土地合作興建房屋，以合建分售方式自97年3月13日起銷售建築案土地予承購人；經稅局認定甲君係以獨資形態，多次於短期內買進土地及參與乙公司投資合建等行為，其交易頻率已超出一般供自用特性，構成繼續性、經常性從事有規劃之經濟活動，應屬所得稅法第11條第2項之營利事業，並依房地合一作業要點第18點有關視同營利事業銷售行為之判斷標準，以其取得土地至簽訂合建協議書之持有期間未滿2年為由，認其出售土地所得應認屬應稅之營利所得，而與單純個人出售土地所產生之免稅所得有別。甲君不服，循序提起行政救濟，經高等行政法院判決駁回，乃提起本件上訴。

裁判要旨：

(一)獨資資本主自其獨資經營事業所得之盈餘總額，應以「營利所得」納入所得申報綜合所得稅。而此項「盈餘總額」係按核定之「營利事業所得額」計算之。又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。是以，以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之

公平原則，應認亦屬所得稅法第11條第2項所稱之「營利事業」，就其營利所得應納入所得課徵綜合所得稅。

(二)稅局以甲君於97年間出售合建分售土地之銷售頻率與數量，已超出一般土地供使用之特性，自不能與個人偶發性出售土地等同視之，而已屬經常性、持續性之銷售行為，且系爭土地經與建商合建後，業已提高系爭土地之可售價值，而非單純素地之價值，其營利目的至為明顯，且銷售行為本質上係具一定之營利性，雖甲君並未具備營業牌號或場所，惟其利用房屋及其坐落土地，通常係同時銷售之交易模式，以乙公司銷售房屋而同時銷售其土地，而與從事同樣銷售不動產營利活動，有營業牌號或場所之乙公司，有實質相同之經濟上意義，為所得稅法第11條第2項所稱之「營利事業」，稅局乃據以計算核定甲君之營利所得，固非無見。

(三)惟依房地合一作業要點第3點前段、第5點第1項前段規定可知，關於持有期間之計算係算至「交易之日止」，而交易日係以所出售或交換之房屋、土地完成「所有權移轉登記日」為準，其第18點第1款第3目「持有期間」自應為相同之解釋，然原判決遽採稅局之主張，以第18點第1款第3目「持有期間」算至與營利事業簽立合建契約時而非完成移轉所有權登記與承購人之日，洵非的論。而此關係甲君是否屬營利事業之認定，原審未依職權調查土地持分何時完成所有權移轉登記予合建房屋之承購人，有判決適用法規不當及理由不備之違法。

(四)未按104年12月31日以前個人以自有土地與營利事業合建，是否屬營利事業，新舊制認定不同(新制較為有利，因持有期間如滿2年將不被認定為營利事業)，為免適用疑義，財政部訂頒104年12月9日

函釋：「主旨：個人於104年12月31日以前以自有土地與營利事業合建認屬營利事業案件，參照本部104年7月21日台財稅字第10404597060號令訂定『房地合一課徵所得稅申報作業要點』第18點認定規定辦理。說明：二、本函發文日前尚未核課確定之案件，有利於納稅義務人者，得適用之。」以為認定依據。然財政部104年12月9日函釋並未明載個人自有「於103年1月1日以前取得土地」（其不適用房地合一課徵所得稅）與營利事業合建認屬營利事業案件，亦得參照上開房地合一作業要點第18點規定辦理，而產生103年1月1日以前取得非屬房地合一課徵所得稅標的土地之個人究否為營利事業，而有適用房地合一作業要點第18點規定之餘地？有所不明。

(五) 倘財政部104年12月9日函釋之真意有擴大及於103年1月1日以前取得非屬房地合一課徵所得稅標的土地之個人為營利事業之認定，或有與本院歷來實務見解對個人為營利事業〔即以實質經濟意義判斷是否以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動〕認定基準不一致之情形。原審更為審理時，應令主管財政法規及函釋之權責機關財政部，就上開財政部104年12月9日函釋之適用範圍輔助被上訴人參加訴訟說明，以為調查及釐清。

KPMG觀察

個人以自有土地與營利事業合建，是否屬營利事業之銷售行為，在房地合一課稅新制施行前、後其判斷標準並不相同，舊制係以是否營利為目的、及是否持續性地獨立從事特定經濟活動等經濟實質要件為判斷依據；而新制則明定於房地合一作業要點第18點，以個人與營利事業是否為關係人、個人5年內參與之興建房屋案件是否逾2案、及個人是否以持有期間在2年內之土地與營利事業合建為要件。就本案而言因甲君取得土地至所有權移轉登記之持有期間已滿2年，如採用新制之判斷標準，將不被視為營利事業而較為有利，惟系爭土地係於103年1月1日以前即取得，本不適用新制之規定，是否因財政部104年12月9日函釋之規定而得以適用，將有待原審法院向財政部釐清，故將本案發回更審。然在財政部進一步釐清之前，個人以103年1月1日以前取得之自有土地與營利事業合建分售之案件，建議仍以舊制下之經濟實質要件為判斷依據為宜，並於綜合所得稅申報書之聲明事項表主動揭露，以降低嗣後遭稅局處罰之風險。

K

【判決字號】107,判,696

【裁判日期】107.11.26

【裁判主文】原判決廢棄，發回台北高等行政法院。



安侯建業

陳志愷

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext. 03174

kchen4@kpmg.com.tw

黃彥賓

會計師

+886 2 8101 6666 ext. 07271

rhuang3@kpmg.com.tw

施淑惠

副總經理

+886 2 8101 6666 ext. 15346

sueshieh@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw



KPMG 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.

© 2019 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 KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業消息



@kpmgtaiwan