



安侯建業

稅務新知暨 爭議預防與 解決

2020年5月號



本期重點掃描



陳志愷
執業會計師

本期新頒解釋函令將就買賣具證券性質之虛擬通貨應課徵1%證券交易稅；指數投資證券於發行人與投資人之所得稅課稅規定；及海關調查及核定完稅價格於符合比例原則下不以具體個案為限，加以分析說明。

財政稅務要聞摘錄投資智慧機械或5G系統投資抵減及未分配盈餘實質投資減除申報適用之重點比較；製作移轉訂價報告應注意事項說明；漏開銷貨發票及未取得進項憑證無「一行為不二罰」之適用；英國核發之電子居住者證明得為申請適用臺英租稅協定之證明；及已繳納獨資或普通合夥事業稅法罰鍰得於計算資本主或合夥人營利所得時減除等5則。本期稅務爭議預防與解決案例精選為「借名登記而出售之農地，能否主張土地交易所得之經濟實質課稅？」，敬請參閱。



黃彥賓
會計師

Contents

新頒解釋函令

- 02 買賣具證券性質之虛擬通貨 應課徵1%證券交易稅
- 03 證券商發行指數投資證券 證券商及投資人所得稅課稅規定
- 04 依關稅法第42條行使調查權 不以具體個案為限之規定

財政稅務要聞

- 06 產創條例租稅優惠新制上路 掌握六大重點
- 08 營利事業製作移轉訂價報告應注意事項
- 10 未依規定開立統一發票與未取得進項憑證 應分別處罰
- 11 英國COVID-19疫情期間 得以電子居住者證明作為申請文件
- 12 資本主或合夥人計算營利所得時 得減除已繳納之各稅罰鍰

稅務爭議預防與解決案例精選

- 14 借名登記而出售之農地，能否主張土地交易所得之經濟實質課稅？

稅務行事曆

- 17 2020年5、6月份稅務行事曆

關於本刊

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。



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。

iOS



Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

新頒解釋函令



買賣具證券性質之虛擬通貨 應課徵1%證券交易稅

財政部109年4月16日台財稅字第10900005070號令

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，包括募集發行金額新臺幣3,000萬元以下具證券性質之虛擬通貨，且依財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心證券商經營自行買賣具證券性質之虛擬通貨業務管理辦法規定辦理者。符合上開規定具證券性質之虛擬通貨為證券交易稅條例第1條第2項規定經政府核准得公開募銷之其他有價證券，其買賣應依同條例第2條第2款規定課徵1%證券交易稅。

KPMG Observations KPMG觀點

金融監督管理委員會前於108年7月3日依據證券交易法第6條第1項規定，以金管證發字第1080321164號釋示有關證券型虛擬通貨之定性，指運用密碼學及分散式帳本技術或其他類似技術，表彰得以數位方式儲存、交換或移轉之價值，且具流通性及出資人出資、出資於一共同事業或計畫、出資人有獲取利潤之期待、利潤主要取決於發行人或第三人之努力等投資性質。

復依據「證券商經營自行買賣具證券性質之虛擬通貨業務管理辦法」第33條規定，發行人限透過同一交易平台辦理發行虛擬通貨，且累計募資金額不得逾新臺幣3千萬元，爰有本證券交易稅課徵釋令之發布。此外，因其係屬證券交易稅條例規範之有價證券，故其交易所得，應適用所得稅法第4條之1停徵所得稅之規定。



證券商發行指數投資證券 證券商及投資人所得稅課稅規定

財政部109年3月31日台財稅字第10900501310號令

證券商依金融監督管理委員會訂定「證券商發行指數投資證券處理準則」發行之指數投資證券(Exchange Traded Note，下稱ETN)，其發行證券商(下稱發行人)及投資人所得稅課稅規定如下：

發行人

- 發行人於ETN發行期間按約定費率計算之手續費收入及相關成本費用，應依所得稅法第22條及第24條規定，採權責發生制認列及計算損益，依法課徵營利事業所得稅。
- 投資人賣回或發行人提前或到期贖回ETN，且該賣回或贖回之ETN註銷不再轉讓者，應以ETN賣回或贖回支付投資人之價款，減除ETN發行或賣出時取得價款及累計手續費收入後之差額為清償ETN損益，依所得稅法第24條之2第2項規定，計入賣回或贖回年度之營利事業所得額課稅。
- 發行人於ETN發行期間，基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價證券及衍生性金融商品之交易所得或損失，參照所得稅法第24條之2第1項規定，應併計清償ETN損益計入ETN賣回或贖回年度課稅，不適用同法第4條之1及第4條之2規定。但基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之有價證券之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨之交易損失，超過ETN發行期間各年度認列之手續費損益及清償ETN損益合計之所得部分，不得減除。

投資人

- 投資人轉讓ETN之所得，及其申請賣回或發行人提前或屆期贖回ETN所取得之價格減除原投資成本後之所得，為證券交易所所得，依所得稅法第4條之1

規定停徵所得稅。投資人為營利事業者，該停徵之所得額應依所得基本稅額條例第7條規定計入基本所得額。

- 營利事業投資ETN，依證券商發行人財務報告編製準則第9條及國際財務報導準則第9號「金融工具」或企業會計準則公報第15號「金融工具」歸類為流動資產項下「透過損益按公允價值衡量之金融資產-流動」科目之有價證券者，屬所得稅法第48條所定「短期投資之有價證券」，其準用同法第44條估價規定所產生之跌價損失及回升利益，屬證券交易損益性質，應依同法第4條之1及所得基本稅額條例第7條規定辦理。

KPMG Observations KPMG觀點

ETN為證券交易法第6條「其他有價證券」，財政部前於108年以台財稅字第10700678150號釋示轉讓時課徵千分之一證券交易稅；投資人賣回及其發行人提前或屆期贖回該有價證券，且其賣回或贖回將註銷不再轉讓者，非屬有價證券之買賣，不課徵證券交易稅。本釋令再就相關所得之課徵予以闡明。

發行人提前或到期贖回ETN屬衍生性金融商品交易，其結算之損益依據所得稅法第24條之2第2項規定，應課徵營利事業所得稅；而對於基於風險管理而買賣有價證券及衍生性金融商品產生之損益，參照所得稅法第24條之2第1項規定，應併入ETN賣回或贖回年度課稅，故其中屬原適用免稅之證券或期貨交易產生之損失，得於認列所發行ETN總所得之範圍內減除。至於投資人轉讓ETN及提前或屆期贖回之所得，屬免徵所得稅之證券交易所所得，其中營利事業須計入基本所得額。

依關稅法第42條行使調查權 不以具體個案為限之規定


財政部109年3月13日台財關字第1091005171號令

海關依關稅法第42條規定調查與核定完稅價格有關資料，係為作成正確之課稅處分或藉由調查程序落實核課權，爰調查之範圍與程度，應以調查課稅事實所必要且符合比例原則為前提，審酌其合法性、必要性及適當性，尚不以具體個案為限。

KPMG Observations KPMG觀點

為因應跨境電商交易等新型態商業模式，本釋令闡明海關依關稅法第42條行使之調查權，不以具體個案為限，而得藉由通案之條件篩選方式，向金融機構調取不特定客戶資金往來、匯款及交易文件等資料。





財政稅務要聞

產創條例租稅優惠新制上路 掌握六大重點

109年4月23日財政部南區國稅局

政府為優化產業結構，達成智慧升級轉型目標，並鼓勵公司或有限合夥事業(下稱企業)在台進行投資，以提升生產技術、產品或勞務品質，於去年陸續增訂產業創新條例第10條之1及第23條之3，並在今年申報108年度營利事業所得稅及107年度未分配盈餘時即可適用。

南區國稅局表示，產業創新條例第10條之1是企業投資智慧機械及第五代(5G)行動通訊系統相關設備及技術，同一課稅年度支出金額在一定範圍內，得以抵減營利事業所得稅額，而同條例第23條之3則是企業以107年度及以後年度之未分配盈餘，於當年度盈餘發生之次年度起3年內，用以投資興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術，實際支出合計達一定金額以上，在辦理當年度未分配盈餘申報時，可列為減除項目。這兩者都是企業投資支出可享有的租稅優惠，但彼此獎勵範圍、金額門檻、抵減方式、申請方式等並不相同，相關注意事項整理重點如次頁附表。：

該局提醒，108年度營利事業所得稅申報期限已延至109年6月30日，企業向經濟部申請適用智慧機械及5G系統投資抵減之期限亦同步延長至6月30日。此外，購置智慧機械及5G系統支出，若以107年度以後盈餘進行，除可適用投資抵減外，還可再適用未分配盈餘實質投資之稅基減除，若以支出金額5%抵減稅額，再併用未分配盈餘實質投資免加徵5%營所稅，合計等於可達投資金額10%的省稅效果，建議企業可妥善規畫，以達產業升級及稅負優化效果。

KPMG Observations KPMG觀點

投資於智慧機械及5G行動通訊系統投資抵減與未分配盈餘實質投資減除，為今年營所稅申報新增之租稅優惠。應注意對於可適用之投資金額，前者為取得價款、運費及保險費，不包括支付之其他費用；後者除取得價款外，可包括因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用(如安裝費)，二者範圍有所不同。

附表：產創條例租稅優惠新制六大重點

項目	智慧機械及5G系統投資抵減	以盈餘進行實質投資
獎勵範圍	投資自行使用之全新智慧機械或導入5G系統之相關全新軟、硬體、技術或技術服務	投資興建或購置自行生產或營業用建築物、軟硬體設備或技術
金額門檻	支出金額同一課稅年度達100萬元以上，10億元以下	實際支出金額合計數達100萬元
抵減方式	<ul style="list-style-type: none"> 「抵減率5%、抵減年限1年」或「抵減率3%、抵減年限3年」，擇定後不可變更 抵減上限： <ul style="list-style-type: none"> 當年度應納稅額30% 併同適用其他投資抵減者，當年度應納稅額50% 	<ul style="list-style-type: none"> 已達門檻之實際支出金額(減除政府補助款後之餘額)，列為當年度未分配盈餘減除項目 辦理申報後才完成投資者，於完成投資日起一年內，填具更正申報書申請退稅
申請方式	<ul style="list-style-type: none"> 營所稅申報開始前4個月起至申報截止日，至經濟部申辦系統完成登錄，上傳投資計畫及支出證明文件，同一年度僅限申請一次 辦理營所稅結算申報時，依申報書格式填報並檢附相關文件 	辦理未分配盈餘申報時，依申報書格式填報，並檢附相關文件
支出證明文件	<ul style="list-style-type: none"> 國內購置：發票影本、交貨證明文件影本、委託技術服務契約影本或相關文件 國外進口：付款證明文件影本及進口報單影本 融資租賃取得：發票影本及租賃契約書影本 	<ul style="list-style-type: none"> 興建或購置之契約書影本、財產目錄、統一發票、進口報單或收據等憑證影本、交貨驗收完成及付款證明 興建建築物者，應另檢附工程成本明細表、使用執照或驗收證明 自製軟硬體設備者，應另檢附成本明細表、轉供自用帳載紀錄或相關證明
限制規定	<ul style="list-style-type: none"> 最近3年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事 必須安裝於申請人自有或承租之生產營業場所，但因行業特性須安裝於特定場所，不在此限 購置3年內不得轉借或變更用途 	<ul style="list-style-type: none"> 不包括購買土地及非屬資本支出之器具與設備 購置3年內不得轉借或變更用途

營利事業製作移轉訂價報告 應注意事項

109年3月24日財政部台北國稅局

財政部臺北國稅局，為協助營利事業就其受控交易依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(以下簡稱移轉訂價查核準則)相關規定備妥移轉訂價報告，特彙整應注意事項如附表，提醒納稅義務人注意。

該局說明，營利事業108年度從事受控交易有下列情形之一者，於辦理108年度營利事業所得稅結算申報時，應依移轉訂價查核準則第22條第1項第4款規定備妥移轉訂價報告：

- 營業收入淨額及非營業收入合計數(下稱收入總額)在新臺幣(下同)5億元以上且全年受控交易總額達2億元。
- 收入總額在3億元以上未達5億元且全年受控交易總額達2億元，並符合下列規定之一者：
 - 營利事業享有租稅優惠超過200萬元或申報扣除前十年虧損超過800萬元。
 - 與境外關係人有交易。

該局提醒，應備妥移轉訂價報告之營利事業，於稽徵機關進行調查時，應於書面調查函送達之日起1個月內提示相關文據，必要時得延長1個月。請營利事業於進行移轉訂價分析時，注意相關規定並按期限送交相關資料。

KPMG Observations KPMG觀點

關係人交易之移轉訂價與可比較對象之基準分析，著重交易標的資產或服務之特性、契約條款、承擔之風險、經濟及市場情況等，除個別交易間有關聯性或連續性外，以個別交易分析為依據而應妥適拆分受測個體之財務資料。

財政部近期將增修移轉訂價查核準則，除進行可比較程度分析時應以交易之實質經濟行為為依據、強調風險分析之重要性及風險分析之架構外，並就無形資產評估所應特別考量之事項增訂相關規範，以確保移轉訂價結果與價值創造情形一致。

附表：營利事業製作移轉訂價報告應注意事項

類別	應注意事項
受控交易應以個別交易為基礎	除個別交易間有關聯性或連續性者，應合併相關交易分析外，受控交易應以個別交易為基礎，各自適用常規交易方法分析是否符合常規。
應妥適拆分財務資料進行分析	營利事業進行個別受控交易分析時，應妥適拆分各受控交易之財務資料，並逐一與可比較對象比較分析其是否符合常規，不應逕以企業整體財務資料與可比較對象進行分析。
應就所有受控交易進行分析	營利事業編製移轉訂價報告時，應就所有受控交易進行分析，不得遺漏，若該受控交易金額符合移轉訂價查核準則第22條第3項規定得以其他文據取代移轉訂價報告者，亦應於移轉訂價報告中敘明其符合之規定及該文據足資證明之理由。
應以經濟實質作為分析依據	進行功能及風險分析時，當受控交易之交易形式與其經濟實質不同時，應以經濟實質作為決定依據，如營利事業涉及企業重組者，應考量企業重組契約中關係企業間風險之重新分配與交易之經濟實質是否相同、重組前後之功能、資產及風險分配狀況與利潤歸屬是否符合常規、確認風險承擔者是否具控制風險能力及承擔風險之財務能力，並就企業重組之常規補償及企業重組後受控交易之合理補償或報酬是否合於常規進行分析。
應擇定適合之分析方法及指標	常規交易方法或利潤率指標之選定，應先就受控交易各方之功能及風險進行分析並考量所使用資料之品質與可比較程度後擇定。移轉訂價報告中亦應就個別受控交易敘明採用該常規交易方法或利潤率指標進行分析之理由及依據。
資金之使用得免個別分析門檻之計算利率修正	依財政部108年9月5日台財稅字第10800035640號令，受控交易屬資金之使用得免就該交易個別分析之金額門檻，原按當年度1月1日臺灣銀行基本放款利率計算，修正後改按當年度1月1日臺灣銀行基準利率計算。

未依規定開立統一發票與未 取得進項憑證 應分別處罰

109年3月6日財政部北區國稅局

財政部北區國稅局表示，營業人銷貨時漏開統一發票，同時期進貨亦未依規定取得進項憑證，其漏進、漏銷係屬二行為，應分別處罰。

該局舉例，轄內A公司自101年至103年間銷售貨物，卻未依規定開立統一發票，經該局查獲漏報銷售額合計10,000,000元，核定補徵營業稅額500,000元，並按加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1項第3款及稅捐稽徵法第44條規定，擇一從重處500,000元罰鍰；同期間購進貨物，也未依規定取得進項憑證，處罰鍰400,000元，罰鍰合計900,000元。A公司不服，主張該局裁處罰鍰違反一行為不二罰原則云云，申經復查及提起訴願均遭駁回，遂提起行政訴訟，全案經最高行政法院裁定駁回確定在案。

該局進一步說明，A公司銷售時未開立統一發票，另於進貨時未依規定取得進項憑證，係兩個獨立性之違章行為，應分別處罰。有關營業人銷貨時未依規定開立統一發票，因同時漏報銷售額，故應依營業稅法第51條第1項第3款規定處「漏稅罰」並依稅捐稽徵法第44條規定處「行為罰」，由於上開行為違反法之規範目的同一，為一行為，依行政罰法第24條第1項規定擇一從重處罰；至於進貨未取得憑證部分，係違反自供貨人取得進項憑證之義務，有礙稽徵機關對其前手應納稅額之資料確保及課徵，應依稅捐稽徵法第44條規定處「行為罰」。A公司上開漏進、漏銷係屬二行為依行政罰法第25條規定，分論併罰，並無不合。

KPMG Observations KPMG觀點

依行政罰法第25條規定「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之」，此與同一行為違反數個法規義務而有「一行為不二罰」適用之情形不同。由於銷貨未依規定開立統一發票與未取得進項憑證屬行政法上之不同作為義務，故應分別處罰之。

英國COVID-19疫情期間 得以電子居住者證明作為申請文件

109年2月3日財政部臺北國稅局

依據適用所得稅協定查核準則規定，他方締約國之居住者於我國申請適用租稅協定減免稅時，必須檢附他方締約國稅捐稽徵機關核發之居住者證明相關文件。

因COVID-19疫情及居家辦公政策影響，英國稅務及海關總署(HMRC)日前採取核發電子居住者證明措施。經雙方主管機關相互協議，自109年4月8日起，於COVID-19疫情期間，財政部各地區國稅局接受英國稅務居住者以電子居住者證明，作為在我國申請適用臺英租稅協定減免稅之居住者證明文件。此項暫行措施之施行期限，將由臺英雙方主管機關視疫情發展共同議定。

原英國HMRC主要以官員親筆簽名或加蓋關防形式核發紙本居住者證明，因疫情及居家辦公政策影響，經臺英雙方主管機關協議，英國稅務居住者可以以HMRC核發之電子居住者證明，申請適用臺英租稅協定規定，建議納稅義務人可以善用此措施，享受租稅協定減免稅優惠。

KPMG Observations KPMG觀點

與我國訂有租稅協定國家之稅務居民，在依租稅協定申請適用相關所得稅減免時，應具備所在國家稅捐機關核發之居住者證明。為因應COVID-19疫情及配合英國採取核發電子居住者證明措施，經雙方主管機關協議，我國於疫情期間可接受英國核發之電子居住者證明，惟此一措施目前尚未及於與其他國家簽訂之租稅協定。

資本主或合夥人計算營利所得時 得減除已繳納之各稅罰鍰

109年4月29日財政部南區國稅局

南區國稅局表示，獨資資本主或合夥事業合夥人申報綜合所得稅，應將所經營的獨資或合夥組織營利事業當年度之營利事業所得額列報為資本主或合夥人的營利所得，獨資、合夥營利事業當年度因違反各種稅法所處之罰鍰，如果已繳納並取得正式收據者，可以自稽徵機關核定的營利事業所得額中減除。

該局舉例說明，A君獨資經營甲商號，甲商號107年經核定全年所得額為120萬元，但因甲商號107年度發生營業稅違章，經國稅局裁處罰鍰20萬元，甲商號不服申請復查，經復查決定維持原處分，甲商號未再提起訴願，並且繳清罰鍰。因此，A君可檢附所繳納的罰鍰繳款書收據，向國稅局申請更正107年度綜合所得稅取自甲商號的營利所得為100萬元(120萬元-20萬元)。

該局貼心提醒，獨資資本主或合夥事業合夥人如有已繳納各稅罰鍰情事者，可檢附繳納收據向稽徵機關申請更正，以保障自身權益。

KPMG Observations KPMG觀點

所得稅法第38條雖訂有經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失之規定。惟滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰均實質減損資本主或合夥人之營利所得，與營利事業所得稅課徵之情形不同，因此財政部74年5月15日台財稅第15977號釋示獨資資本主及合夥事業合夥人申報綜合所得稅，於計算所營事業之營利所得時，對其當年度因違反各種稅法所處之罰鍰，如經繳納並取得正式收據者，得予減除。

稅務爭議預防與 解決案例精選



借名登記而出售之農地，能否主張土地交易所得之經濟實質課稅？

爭點

納稅者因借名登記而出售之農地，得否因其經濟實質為出售土地，而主張舊制之「土地交易所得」免納所得稅；抑或應視為「借名契約債權」移轉之實現而為應稅之「其他所得」？

事實摘要

某甲之配偶某乙與某丙及某丁3人為兄弟(下稱3兄弟)均具農民身份，於民國67年間共同出資購買一農地(下稱原農地)，惟因當時土地法設有私有農地不得移轉為共有之限制，3兄弟遂於76年間簽訂協議書(下稱系爭協議書)，約定以某丙為登記名義人，處分須經3人同意，土地使用、收益權利由3人均分，賦稅由3人均攤。嗣該農地於98年間經臺北市府區段徵收，某丙申請以徵收後可供建築之抵價地折算抵付上開地價補償費。其後，3兄弟於99年4月3日，以某丙為出賣人，將原農地因區段徵收所申請分配之抵價地(下稱系爭抵價地)出售與A公司，再由某丙將出售價款均分予兄弟3人。然稽徵機關以某乙非原農地之土地所有權人，由某丙處所分配之土地價款應屬「借名契約債權」移轉之實現，為所得稅法第14條第1項第10類之「其他所得」，而因某乙於99年6月22日死亡，某甲未予合併申報其生前此部分所得，進而對其補課綜合所得稅，某甲不服，乃循序提起行政救濟。

裁判要旨

租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，亦即繳納稅捐之經濟能力。是而，租稅法之解釋或課稅事實之定性，必須透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以掌握經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性，此之謂經濟觀察法，而納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第1項、第2項即明揭此旨。經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以

處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。

某乙之所以得由某丙處取得出售系爭抵價地之部分價款，源於3兄弟共同出資購買原農地，因當時法令限制私有農地不得移轉登記為共有，乃於76年間簽訂系爭協議書，約定以某丙為登記名義人，「處分須經3人同意，土地使用、收益權利由3人均分，賦稅由3人均攤」。此徵諸民法關於所有權內容、共有意義、使用收益及處分之規定以觀，就經濟實質內涵而言，該3人顯然因礙於當時法令限制，無從將原農地登記為共有，但仍就原農地成立共有關係之合意，基於契約自由，當非法所不許。

繼之，原農地經區段徵收而經濟上變形為系爭抵價地，依其後續以某丙為登記名義人出售予A公司，但以3兄弟為連帶保證人，3兄弟對於系爭抵價地之給付義務共同負連帶責任，實質上居於系爭抵價地共同出賣人地位，就出賣人之給付義務均負有實際擔保責任，而價款終局也由3兄弟分配之事實而論，系爭抵價地之處分、使用及收益等經濟上效益及風險，乃至稅捐負擔，顯然延續原農地之合意，仍係由該等3人共享並分擔之。

故此，3兄弟就原農地，乃至於原農地經濟上變形之系爭抵價地之使用、收益及處分，就經濟角度觀察，就是以相當於民法上關於共有規定之意思為之；與民法上不動產物權共有之唯一差異，在於原農地以及系爭抵價地所有權之登記名義人為某丙，而非以3兄弟為共有之登記。此際，就土地增值稅以及所得稅上掌握「土地交易所得」此經濟財為課稅，因此將土地交易所得之經濟歸屬於土地所有權人，以之為納稅義務人之觀點而言，就產生了法律之「形式」與經濟上「實質」相分離之情況，有必要予以調整。易言之，原農地及系爭抵價地如有交易，就土地增值稅或所得稅所擬掌握之經濟財(即

土地交易所得)，均適當以3兄弟為經濟上歸屬，而為交易所得之「實質納稅義務人」，按其應有部分徵免土地增值稅及所得稅。

稅局將3兄弟就原農地所為之協議定性為「借名契約」，將某乙分配系爭抵價地出售價金定性為「借名契約債權之實現」，乃否認其為土地交易所得，拒絕適用所得稅法第4條第1項第16款免稅規定，其所犯的最大錯誤在於：未將系爭生活事實依所得稅法規範目的予以轉述，以致於將系爭生活事實在規範上「有意義者」(原農地由3兄弟出資購買，其使用、收益及處分權共享，就經濟觀察角度，均為實質土地所有權人)之特徵予以剪除，而保留「無意義」(因法令限制，必須僅能委由其中一人為所有權登記)之元素，評價其在稅法上之意義，乃有錯誤之涵攝結果。

況本案中，3兄弟就原農地(以及系爭抵價地，即原農地之經濟上變形)之所有權，之所以產生法律形式與經濟實質脫節，純出於取得原農地時之法令限制，顯非取巧以規避租稅，同樣援用經濟觀察法，可判斷3兄弟就原農地之經濟實質，即如系爭協議書所載，於稅法上適當被評價為所有權人，並就其交易所得課徵土地增值稅，免徵所得稅。稅局不能因3兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課徵稅賦，而將稽徵實務上常用以處理租稅規避之「借名登記」模型，套用於本案，亦併指明。

綜上，某乙99年間取自某丙出售系爭抵價地之部分價金，以經濟角度觀察上，即屬於出售所有土地之所得，依行為時所得稅法第4條第1項第16款前段規定，乃為免稅所得。

判決字號

108 年訴字第 1155 號行政判決

裁判日期

109.03.05

裁判主文

訴願決定及原處分(即復查決定)不利於原告部分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

KPMG Observations KPMG觀點

過去稽徵機關在處理類此借名登記而出售農地之案件，往往皆以農地之所有權未登記於納稅者之名下為由，進而認定其所出售者並非土地，而係出售返還土地請求權之債權，故對納稅者之「其他所得」課徵所得稅，並不認定其屬舊制之免稅「土地交易所得」性質；惟納保法第7條已明定應以實質經濟事實關係作為實質課稅之依據，故本案法院認定倘借名登記之安排，純出於取得原農地時之法令限制，並非取巧以規避租稅，且土地之使用、收益及處分權，均實質歸屬於納稅者實質所掌控，則仍可援用經濟觀察法，判斷農地實質上係由納稅者所取得，其出售土地所產生之交易所得，在房地合一課徵所得稅制度施行前，仍應屬免稅。可見納保法自106年12月28日施行後，對於納稅者權利之保障確能有所發揮，應有助於扭轉稅務爭訟案件納稅者勝訴率偏低之現況，故爾後如納稅者遭遇類此非屬租稅規避之法律形式與經濟實質不一致案情衍生之稅務爭訟案件，建議可諮詢專業意見適當的引述納保法精神，以保障自身權益。

稅務行事曆



2020年5月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
5月1日	5月10日	- 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 - 查定課徵者繳納上月娛樂稅	娛樂稅
5月1日	5月10日	小規模營業人繳納第一季(1-3月)營業稅	營業稅
5月1日	5月15日	核准彙總繳納印花稅之申報與繳納	印花稅
5月1日	5月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
5月1日	5月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
5月1日	5月15日	貨物稅產製廠商申報繳納上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
5月1日	5月15日	菸酒稅產製廠商申報繳納上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
5月1日	5月15日	自動報繳營業人·申報上期營業稅之銷售額·應納或溢付稅額	營業稅
5月1日	5月15日	核准每月為一期之自動報繳營業人·申報上期營業稅之銷售額·應納或溢付稅額	營業稅
5月1日	5月31日	房屋稅開徵繳納	房屋稅
5月1日	6月30日	108年度所得稅結算申報及107年度未分配盈餘申報(依財政部公告延長)	所得稅



2020年6月份稅務行事曆

申報期限		辦理事項	稅目
6月1日	6月10日	<ul style="list-style-type: none"> 自動報繳娛樂稅代徵人申報繳納上月娛樂稅 查定課徵者繳納上月娛樂稅 	娛樂稅
6月1日	6月15日	特種貨物及勞務稅產製廠商申報繳納上月份出廠特種貨物之應納稅款	特種貨物及勞務稅
6月1日	6月15日	營業人申報繳納上月份銷售特種勞務之應納稅款	特種貨物及勞務稅
6月1日	6月15日	貨物稅產製廠商申報繳納上月份出廠貨物之應納稅款	貨物稅
6月1日	6月15日	菸酒稅產製廠商申報繳納上月份出廠菸酒之應納稅款	菸酒稅
6月1日	6月15日	核准每月為一期之自動報繳營業人，申報上期營業稅之銷售額，應納或溢付稅額	營業稅



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

sueshih@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw



@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 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.

© 2020 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.