

# 稅務爭議 預防與解決

2021年1月號





# 前言

由於稅法之規定難以面面俱到、鉅細靡遺，且其所規範之經濟活動態樣繁多，又經常推陳出新，相關法令往往無法及時進行修正，故稅法上存在許多規範未盡周延之處，而給予納稅義務人進行租稅規避之空間，實在所難免。不過，稽徵機關依據稅捐稽徵法以及納稅者權利保護法之規定，尚有「實質課稅原則」此一利器，得以針對納稅義務人之租稅規避行為進行調整。然而，在具體個案中，納稅義務人是否有從事租稅規避，或者具有經濟實質與法律形式不一致之情事，徵納雙方容易「各說各話」，進而引起諸多稅務爭議。

本期的二則專題報導皆與實質課稅原則有關，且均著重於探討新法令、新制度之施行，對於稽徵機關在特定類型之案件中操作實質課稅原則之影響。

第一則專題報導，將聚焦於個人股東於公司決議發放股利後、分配基準日前，將其持有之公司股票移轉予受該個人股東控制之另一公司之案件類型。針對此類案件，稽徵機關通常會認定個人股東係藉由關係人間股權交易安排，利用證券交易所免稅以及公司自國內他公司獲配之股利免稅之規定，規避個人股東之股利所得稅，於是援引實質課稅原則，將受控制公司獲配之股利，調整為個人股東之股利所得。

在新修正之所得基本稅額條例明定個人股東交易未上市櫃公司股票之所得，應自110年1月1日起納入個人股東之基本所得額課稅後，稽徵機關對於上述個人股東與其控制公司間之股權交易，是否仍能繼續依實質課稅原則進行調整補稅，頗值得探究。

第二則專題報導，則會說明跨國企業集團跨境銷售電子勞務予我國買受人常用之交易架構安排，亦即透過在我國無固定營業場所之外國事業與境內消費者、供應商簽約，再於我國設立另一子公司，提供與銷售電子勞務有關之支援服務予該外國事業，所引起之電子勞務銷售額歸屬主體在實質課稅原則下之認定爭議，並結合106年5月1日起施行之跨境電商營業稅新制，分析新制之施行對於前述爭議之影響。





# Contents

- 01 實質課稅原則在個人與其控制公司間股權交易之適用
- 04 跨境電子勞務交易之銷售額歸屬主體爭議與跨境電商營業稅新制



## 關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業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，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關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。

## Tax 360 app

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

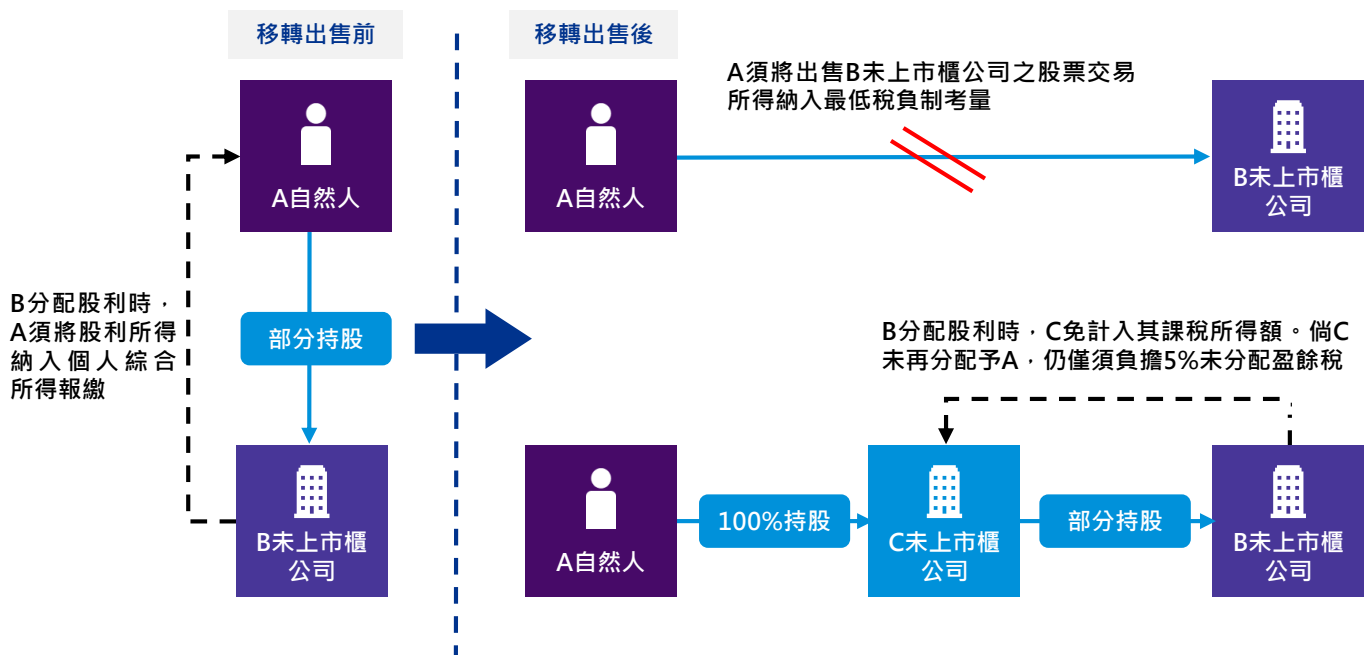
# 實質課稅原則在個人與其控制公司間股權交易之適用



簡析個人交易未上市櫃公司股票之所得納入基本所得額課稅後之影響

## 案例背景

A自然人為國內未上市櫃B公司之股東，假設B公司於110年6月30日於股東會決議通過109年度盈餘分配案後，A旋即在分配基準日前，將其所持有之B公司股票全數轉讓予其100%持股之未上市櫃C公司，由C公司受配B公司發放之股利。針對上述股權交易，倘若A已依110年1月1日起施行之所得基本稅額條例第12條規定，將其所得納入基本所得額課稅，則該股權交易行為有無受國稅局進行實質課稅，認定應由A就B公司發放之股利繳納綜合所得稅之風險？



## 案例分析

在110年1月1日前，由於所得稅法第4條之1規定證券交易所停止課徵所得稅，且個人之證券交易所亦無須納入所得基本稅額條例（最低稅負制）第12條之基本所得額課稅，故經常可見個人股東於國內未上市櫃公司決議發放股利後，即在分配基準日前，將其持有之股票轉讓予另一由其控制之國內未上市櫃公司，由該受個人股東控制之未上市櫃公司獲配股利，以達成個人股東因未受配股利而無須繳納所得稅，而受個人股東

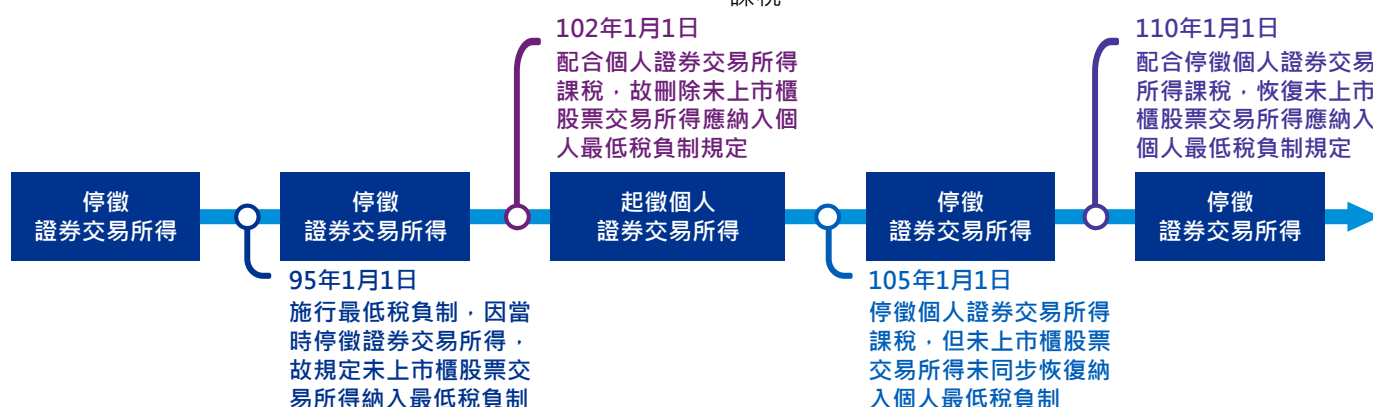
控制之公司亦因所得稅法第42條之規定，免就其獲配之國內公司股利繳納營利事業所得稅之結果。此種股權交易安排，在實務上往往經國稅局認定為租稅規避行為，並援引實質課稅原則，將股利所得歸屬予個人股東課稅，進而引發諸多稅務爭議。

在立法院於109年12月30日三讀通過所得基本稅額條例修正草案後，由於該草案規定，自110年1月1日起，個人交易未上市櫃公司股票之所得須納入基本所得額課稅，且其立法理由明確指出，草案之目的在於防杜

個人透過設立公司及股權交易規避營利所得（股利所得）及不動產交易所得稅負，以維護租稅公平，從而在新修正之所得基本稅額條例施行後，國稅局得否繼續援用實質課稅原則，就前揭個人與其控制公司間之股權交易，調整股利所得之歸屬主體，乃是十分值得討論之議題。茲分析如下：

### 所得基本稅額條例關於個人交易未上市櫃公司股票之課稅規定之立法沿革

所得基本稅額條例係於95年1月1日起開始施行，其立法目的在於使因適用各項租稅減免規定，而得以減輕甚至免除所得稅稅負之納稅義務人，至少須負擔一定之最低稅負。當時因所得稅法第4條之1規定停止課徵證券交易所得稅，所得基本稅額條例乃將免稅之證券交易所得納入基本所得額課稅（包含營利事業與個人），但在個人基本所得額之計算，可排除交易上市櫃公司股票之所得。



### 個人股東於分配基準日前轉讓股票予其控制公司與個人股東直接受配股利之稅負效果比較

在現行制度之下，因個人交易未上市櫃公司股票之所得必須適用所得基本稅額條例，從而就本文所舉之案例而言，個人股東A如於分配基準日前，將其持有之B公司股票轉讓予C公司，A即須將處分B公司股票之所得，納入其基本所得額，適用20%之稅率課稅，但得享有新台幣（以下同）670萬元之免稅額；C公司就其獲配

嗣因所得稅法第4條之1於101年進行修正，規定自102年1月1日起，個人證券交易所得恢復課徵證券交易所得，所得基本稅額條例乃配合進行修正，刪除個人交易未上市櫃股票應計入基本所得額課稅之規定。

然而，104年修正之所得稅法第4條之1雖又改弦易轍，再度停止課徵個人之證券交易所得稅，但所得基本稅額條例卻未配合進行修正，將個人交易未上市櫃股票之所得納入基本所得額課稅，致個人交易未上市櫃股票之所得免予繳納所得稅，亦無須繳納基本稅額，而個人股東則得以利用此一制度，透過與其控制公司間之股權交易規避股利所得稅負。

為解決上述問題，立法院已於109年12月30日三讀通過所得基本稅額條例第12、18條之修正案，該等修正條文並於110年1月27日經總統公布，明定自110年1月1日起，個人交易未上市櫃股票之所得，須納入基本稅額課稅。

之股利，依所得稅法第42條規定得免徵營利事業所得稅，但因C公司通常不會再進行盈餘分配，故C公司必須負擔5%之未分配盈餘稅。

倘若於個人股東A不移轉其持有之B公司股票，而直接自B公司獲配股利，則須將該股利所得併入綜合所得總額按累進稅率課稅（有最高8萬元之抵減限額），或者按28%之稅率分離課徵所得稅。

	應稅所得	稅率	納稅義務人
A個人股東直接自B公司受配股利	股利所得	28%	個人股東A
		併入個人綜合所得總額累進課稅（每戶有最高8萬元之抵減限額）	個人股東A
A個人股東於分配基準日前移轉B公司股票予C公司	未上市櫃股票交易所得	20%（可扣除670萬免稅額）	個人股東A
	股利所得	免稅	N/A
	未分配盈餘	5%	受控制公司C



## KPMG Observations KPMG觀點

自以上說明可知，在C公司不為盈餘分配之情況下，個人股東A於分配基準日前，將其持有之B公司股票移轉予受其控制之C公司，由C公司受配B公司發放之股利，其整體稅負效果仍可能低於個人股東A直接自B公司受配股利。是以，在所得基本稅額條例將個人交易未上市櫃股票之所得納入基本所得額課稅後，個人股東仍有與其受控制公司進行前揭股權交易之誘因。

以最高行政法院108年度判字第436號為例，該案之個案事實與本文所舉之案例十分類似，僅其係發生於101年度。如前所述，在101年時，證券交易所依所得稅法第4條之1可免徵所得稅，而所得基本稅額條例則將個人交易未上市櫃公司股票之所得納入基本所得額課稅，此與現行所得稅法制之規範狀態並無二致。然而，在該案中，不論係國稅局或行政法院，均認定個人股東有規避股利所得稅之情事，並不因個人股東於移轉公司股票予其控制公司時有最低稅負制之適用，即未援引實質課稅原則進行調整補稅。

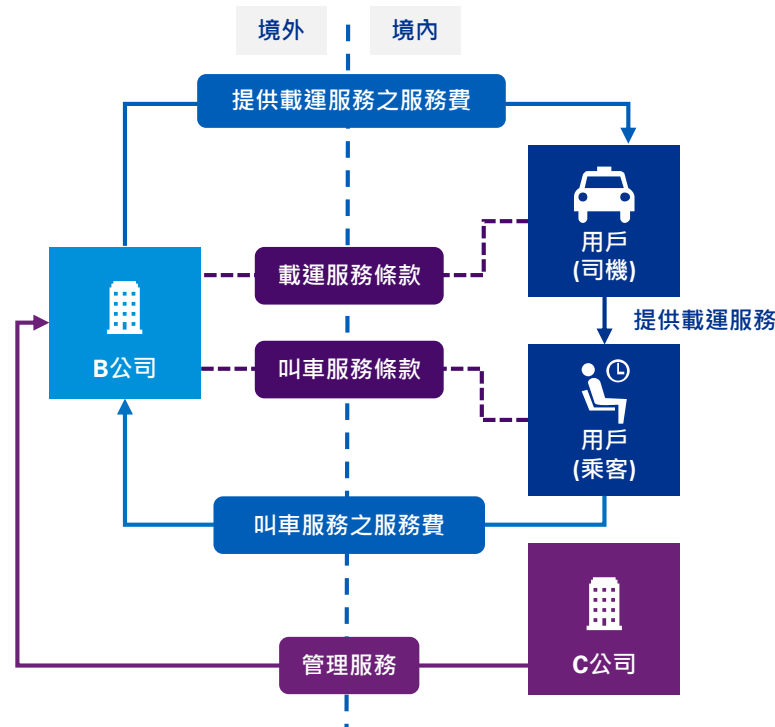
準此以言，本刊認為，所得基本稅額條例新制之施行，固然提高個人透過上述股權交易獲取租稅利益之成本，亦即須就股票交易所課徵基本稅額，但只要此種股權交易可使個人股東獲得租稅利益，在現行制度之下，稽徵機關仍可能繼續援引實質課稅原則，將形式上由受控制公司取得之股利所得，歸屬至個人股東課徵綜合所得稅。



# 跨境電子勞務交易之銷售額歸屬主體爭議與跨境電商營業稅新制

## 案例背景

B公司係一在我國無固定營業場所之外國公司，於我國境外經營一線上叫車平台。在103年間，B公司將該平台之服務範圍擴及至我國，我國消費者得透過該平台於境內享受叫車服務，相關服務費則由我國消費者直接支付予B公司，B公司再與其合作之境內司機進行拆帳。B公司所隸屬之集團，於我國設有一子公司C，主要提供叫車服務之推廣、協助與支援服務予B公司，並向B公司收取相應之服務報酬。B公司提供叫車平台服務而向我國消費者收取之報酬，應由何人在我國繳納營業稅？



## 案例分析

### 跨境電子勞務交易營業稅制度之變革

在106年5月1日前，在我國無固定營業場所之外國事業跨境銷售電子勞務予我國買受人者，應依加值型與非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第2條第3款及同法第36條第1項規定，由勞務買受人作為營業稅之納稅義務人。此一制度設計，在勞務買受人為「營業人」之情形，固然較無問題，惟勞務買受人為「自然

人」時，不僅難以期待自然人於購買電子勞務後主動申報繳納營業稅，稽徵機關在查核上亦有困難。

有鑑於數位經濟時代下，我國自然人向在境內無固定營業場所之外國事業購買電子勞務之情形日益頻繁，營業稅法於105年12月28日進行修正，於第6條第4款明定在我國境內無固定營業場所之外國事業，銷售電子勞務予境內「自然人」者（下稱「跨境電商」），為營業人；同法第2條之1則規定，跨境電商就其銷售予境內自然人之電子勞務，為營業稅之納稅義務人；又依

同法第28條之1之規定，跨境電商之年銷售者逾一定之基準（目前為48萬元）者，應辦理稅籍登記。財政部復於106年4月24日以台財稅字第10600549520號令，發布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，並規定該規範自106年5月1日起生效。

自以上說明可知，自106年5月1日起，跨境電子勞務交易將因買受人為「自然人」或「營業人」，而適用不同之機制課徵營業稅。跨境電商銷售電子勞務予「境內自然人」者，應由「跨境電商」作為納稅義務人，在我國申報繳納營業稅；至於在跨境電商銷售電子勞務予「境內營業人」之情形，則仍依營業稅法第36條第1項規定，由「境內營業人」作為營業稅之納稅義務人。

跨境電子勞務交易之納稅義務人	
舊制	新制 (106年5月1日起)
- 買受人為「自然人」時： 納稅人為買受人	- 買受人為「自然人」時： 納稅人為跨境電商
- 買受人為「營業人」時： 納稅人為買受人	- 買受人為「營業人」時： 納稅人為買受人

### 跨境電子勞務交易之銷售額歸屬主體爭議

承前所述，在106年5月1日前，在跨境電商銷售電子勞務予境內自然人之情形，由於跨境電商在我國未設有分公司、辦事處等固定營業場所（營業稅法施行細則第4條參照），故跨境電商依法似無須負擔營業稅之納稅義務，而應由境內自然人申報繳納營業稅。

然而，在實務上，許多跨境電商雖未在我國境內設有固定營業場所，但該跨境電商所屬之集團，可能會另於我國設立一具有獨立法人格之子公司，而該子公司之主要業務，即為推廣、協助或支援跨境電商在台經營之業務。亦即，跨境電商將負責與外部之消費者、供應商簽約，並自消費者取得服務報酬及給付價款予供應商，而跨境電商在台之關係企業，則僅提供支援服務予跨境電商，不會與外部之消費者、供應商簽定任何契約（此一安排，即為本文所舉之案例）。

針對上述交易架構安排，最高行政法院107年判字第199號判決（下稱「107年判決」）認為，在經濟實質上對境內消費者提供電子勞務者，應為集團在台設立之子公司，而非在我國無固定營業場所之跨境電商。因此，該案上訴人所屬之集團，在法律形式上以在我國無

固定營業場所之跨境電商作為銷售勞務之主體，再另外於境內設立子公司，由該台子公司提供與該勞務銷售有關之支援服務予跨境電商，與其經濟實質並不相當，構成租稅規避。該判決乃支持國稅局將跨境電商取自境內買受人之服務報酬，按實質課稅原則認定為集團在台子公司之銷售額，並由在台子公司就該銷售額於我國申報繳納營業稅。

## KPMG Observations KPMG觀點

最高行政法院107年判決依據租稅規避理論，支持國稅局按實質課稅原則，將銷售電子勞務所產生之銷售額之歸屬主體，由在我國境內無固定營業場所之跨境電商，調整為同一集團為支援跨境電商當地銷售活動而在台設立、具有獨立法人格之子公司，對於集團之交易架構安排，固然將產生一定之風險與不確定性。

不過，必須注意的是，最高行政法院107年判決雖然係於107年4月作成，但該判決所審理之個案事實係發生於102年9月1日至104年8月31日以及104年9月1日至105年6月30日之間，當時跨境電商營業稅新制仍尚未施行（新制係於106年5月1日施行）。在跨境電商營業稅新制上路後，在我國無固定營業場所之外國事業銷售電子勞務予境內自然人所產生之課稅難題，既然已因跨境電商依法負有設籍以及營業稅申報繳納義務，而獲得一定程度之解決，則稽徵機關似不宜再操作實質課稅原則，調整電子勞務銷售額之歸屬主體。

此外，根據本刊之觀察，針對已依法辦理稅籍登記之跨境電商，即使該跨境電商所屬之集團在台另設有提供支援服務之子公司，稽徵機關目前似未再援引實質課稅原則，將跨境電商之銷售額調整歸屬於集團在台設立之子公司，而命在台子公司就該銷售額申報繳納營業稅。





## 聯絡我們

**許志文**

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815  
stephenhsu@kpmg.com.tw

**謝昌君**

副總經理

02 8101 6666 ext. 11307  
ethanhsieh@kpmg.com.tw

**丁英泰**

協理

02 8101 6666 ext. 16154  
yingtaiting@kpmg.com.tw

**巫念衡**

經理

02 8101 6666 ext. 16892  
larrywu@kpmg.com.tw

**周彤**

副理

02 8101 6666 ext. 18386  
tiffanychou@kpmg.com.tw

**陳益利**

副理

02 8101 6666 ext. 18947  
jackchen5@kpmg.com.tw

**林上軒**

主任

02 8101 6666 ext. 18431  
seanlin2@kpmg.com.tw

**趙崇聖**

高級專員

02 8101 6666 ext. 18249  
jasperchao@kpmg.com.tw

[home.kpmg/tw/tax](http://home.kpmg/tw/tax)



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

© 2021 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

**LINE@生活圈**

立即加入，一手掌握  
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan