

稅務爭議 預防與解決

2021年9月號



前言

本期所探討的議題，首先是公司股東因股份轉換而取得他公司股票，是否應課徵所得稅？稽徵實務向來認為，在上述情形，如股東轉換取得之他公司股票價值高於其取得被併購公司股份之成本，該差額部分構成股東之「證券交易所得」，應依相關規定徵免所得稅。臺北高等行政法院近期雖有判決提出不同的看法，但該等判決之作成是否能夠改變稽徵實務之現況？值得思考。再者，承本刊2021年1月號的說明，個人交易未上市櫃公司股票之證券交易所得自110年1月1日起，必須納入基本所得額課稅，該制度對於因股份轉換取得他公司股票之公司個人股東之稅負效果將有何種影響，亦須留意。

本刊2021年5月號曾探討在稅捐稽徵法第28條第2項「因可歸責於政府機關錯誤而溢繳稅款」之情形，納稅義務人之退稅請求權是否受時效限制之問題。本期第二篇專題討論，將進一步提醒讀者注意最高行政法院大法庭針對稅捐稽徵法第28條第2項請求權時效之起算時點所提出之統一見解，以免影響自身請求退稅之權益。



Contents

- 01 公司股東因股份轉換而取得他公司股票，應就其證券交易所得課稅？
- 04 因可歸責於政府機關之錯誤而導致納稅義務人溢繳稅款，申請退稅是否有期間限制？



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。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android

KPMG 安侯建業獲 ITR 殊榮

國際財經雜誌 (ITR) 評選為「2021年度稅務爭議解決服務最佳事務所」！再度證明KPMG為台灣及全球稅務服務的領導品牌。

[瀏覽新聞稿](#)



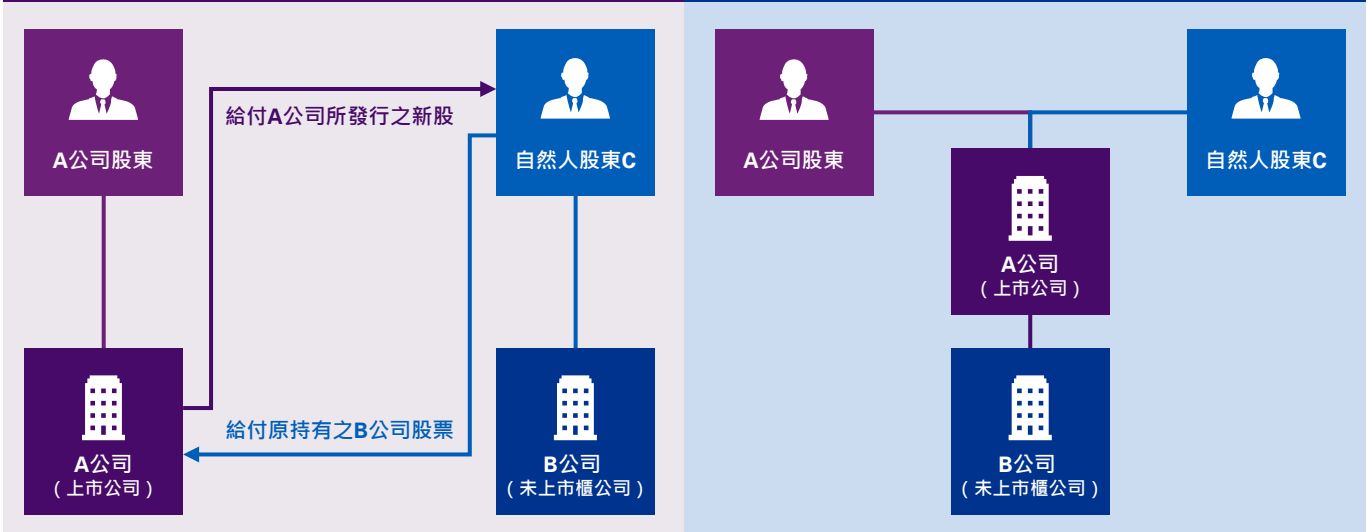
公司股東因股份轉換而取得他公司股票，應就其證券交易所得課稅？

案例背景

國內上市A公司於民國（以下同）110年6月30日通過股東會決議，擬依企業併購法關於股份轉換之規定，發行新股以併購國內未上市櫃B公司為其百分之百持股之子公司。B公司之自然人股東C因股份轉換而取得A公司之股票，是否應課徵所得稅？

併購前：上市A公司發行新股予自然人股東C，以換取其原本持有之未上市櫃B公司股票

併購後：未上市櫃B公司成為上市A公司100%持股之子公司；而自然人股東C成為A公司之股東



案例分析

稽徵實務之看法：公司股東因股份轉換而取得他公司股票可能構成證券交易所得

依據財政部98年1月21日台財稅第09700561410號函（下稱「98年函」）之規定，上市公司之個人股東依企業併購法第29條規定，以原持有該公司股票轉換取得他既存或新設未上市公司發行之股票者，核屬轉讓上市公司股票。

又根據財政部96年2月7日台財稅第09604510610號函（下稱「96年函」）之規定，公司之股東依企業併購

法第29條規定，以原持有之該公司股票，轉換取得他公司發行之特別股者，依同法第4條第5款規定，係指讓與全部已發行股份予他公司作為對價，以繳足公司股東承購他公司所發行之新股或發起設立所需之股款之行為。各該讓與已發行股份予他公司之股東，其所抵繳他公司發行特別股股款之金額超過其所讓與股份之原始取得成本部分，屬證券交易所得。

依據上揭財政部函釋，在本篇所舉之案例中，上市A公司按企業併購法第29條規定，以發行新股之股份轉換方式，將國內未上市櫃B公司收購為其百分之百持股子公司時，自然人股東C以其原持有B公司股票轉換取得

A公司股票之行為，屬於轉讓未上市櫃公司股票之證券交易行為。是以，假設C取得之A公司股票價值超過其取得B公司股票之成本時，該超過部分屬於C之證券交易所所得，C須依110年1月1日起施行之所得基本稅額條例第12條規定，將該所得納入基本所得額課稅。

臺北高等行政法院近期判決見解：企業併購法之股份轉換非屬證券交易行為，應無證券交易所所得產生

如前所述，過往稽徵實務均認為企業併購法之股份轉換屬證券交易行為而有證券交易所所得實現需課稅之問題，然臺北高等行政法院最近之108年度訴字第1049號判決及108年度訴字第1050號判決卻提出不同之看法，認為

依企業併購法所為之股份轉換非屬證券交易行為，應無證券交易所所得產生。

上開兩判決之案例背景略為：原告為某未上市櫃公司之自然人股東，該未上市櫃公司於104年4月30日被某上市公司以股份轉換之方式收購為其百分之百持股之子公司，而原告遂轉換取得某上市公司股票。嗣原告辦理104年度綜合所得稅結算申報時，因未列報該筆證券交易所所得，乃經國稅局核定漏報證券交易所所得（當時為個人證券交易所所得稅復徵時期），除補稅外並處以罰鍰。案經原告向臺北高等行政法院提起行政訴訟，臺北高等行政法院將訴願決定及復查決定不利於原告部分均予撤銷。茲將上開判決之理由摘要整理如下：

臺北高等行政法院108年度訴字第1649號判決理由摘要

綜上，依稅捐法定主義，本件原告之配偶○○○以其實○公司持股換取翔○公司股份，係翔○公司與實○公司為期整合相互資源，依企業併購法所為股份轉換；股份於轉換後，○○○以翔○公司股東身分，間接享有實○公司之權利，所取得之翔○公司股票僅為原實○公司股票所表彰權利之變形，尚無透過市場交易而有可證實或實現之增益發生，故本件換股非屬證券交易行為，應無證券交易所所得發生。……。

臺北高等行政法院108年度訴字第1650號判決理由摘要

綜上，依稅捐法定主義，原告等以其實○公司持股換取翔○公司股份之行為，是否為證券交易，是否可認以實○公司股票所「抵繳」翔○公司股款（以交換時之時價計算）金額超過原始取得成本部分，屬證券交易所所得之判斷，應回歸所得稅法第9條關於財產交易之定義，以及民法第345條第1項、第398條關於買賣、互易之定義為之探討，確認其等所持有之實○公司股票是否已透過外部市場之交易而證實並實現其增益；……。本件原告等以其實○公司持股換取翔○公司股份之行為，乃目標公司與併購公司典型以股換股之股份轉換行為，其經濟內涵在於該二公司之企業組織再造，而非原告與翔○公司間之買賣或互易股票契約，已如前述，被告將之定性為證券交易，進而對之課徵所得稅，並就其漏稅而為裁罰，乃有違法……。

KPMG Observations KPMG觀點

由上述整理可知，過往稽徵實務向來認為，依企業併購法所為之股份轉換，被併購公司之股東轉換取得併購公司之股票可能產生證券交易所所得。然而，司法實務似乎有認為，於股份轉換之併購模式下，對於被併購公司股東而言，其並無證券交易行為，應不會產生證券交易所所得。

惟須提醒注意的是，由於國稅局並未就前開臺北高等行政法院判決提起上訴，從而無從得知最高行政法院是否

贊同臺北高等行政法院之見解。抑且，財政部目前並未因前揭行政法院判決而修正96年函及98年函。

此外，倘依臺北高等行政法院判決提出之新見解，則後續衍生之疑問為：如是以技術、智慧財產權或固定資產等作價之出資行為，或是員工自公司取得認股權，是否亦可認為財產增益尚未實現，而不發生所得（按：上述情形，目前依財政部相關函令之見解，均應課徵所得稅）？再者，同樣屬於「組織重整」之合併，財政部97年10月17日台財稅第09704552910號函雖規定：「公司以股份為對價進行合併……合併消滅公司所取得之合併對價超過其全體股東之出資額，其股東所獲分配

該超過部分之金額，應視為股利所得（投資收益），依規定課徵所得稅。」但消滅公司股東可否主張其乃因組織重整而取得合併公司之股份，從而不發生股利所得？亦即，如採取上述臺北高等行政法院判決所持之看法，可能對稽徵實務之運作造成莫大的影響。

就此而論，在財政部96年函及98年函尚未變更之情況下，股東於公司進行股份轉換而為他公司所併購時，仍須注意其是否有應課稅之證券交易所所得，且其稅負效果將因公司是否上市櫃而有差異：

- 若被併購公司為上市櫃公司，該公司股東因股份轉換而產生之證券交易所所得可免納所得稅，亦無基本所得稅額之問題。
- 若被併購公司係未上市櫃公司，該公司股東因股份轉換而取得之股票之價值如高於其取得被併購公司股份之成本，該超過部分構成股東之證券交易所所得，故如本刊[2021年1月號](#)所述，應依110年1月1日起施行之所得基本稅額條例第12條規定計算基本所得稅額課稅。





因可歸責於政府機關之錯誤而導致納稅義務人溢繳稅款，申請退稅是否有期間限制？

案例背景

A於民國100年將其所有之土地出售予他人，而稽徵機關於審核A申報之移轉現值時，因適用錯誤之公告土地現值，致A溢繳土地增值稅（下稱「土增稅」）。A於民國113年間發現其有溢繳土增稅之情事，乃按照稅捐稽徵法第28條第2項之規定，請求稽徵機關退還其溢繳之稅款。試問：稽徵機關可否以A之退稅請求權已罹於時效為由，拒絕退還A溢繳之土增稅？



案例分析

納稅義務人得依稅捐稽徵法第28條第2項請求因稽徵機關錯誤致生之溢繳稅款，惟該條文並未規定退稅請求權之時效期間

一般而言，納稅義務人如有因錯誤而溢繳稅款之情事，視該錯誤係可歸責於納稅義務人或稅捐稽徵機關，得分別適用稅捐稽徵法第28條第1項與第2項之規定請求稽徵機關退還溢繳之稅款。該條文之要件及時效規定，如下表所示：

由此表可知，稅捐稽徵法第28條第2項明訂因可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應查明後退還，且退還之稅款不以5年內發生者為限。然而，該條文並未規定納稅義務人應申請退稅之期間限制，則是否凡為可歸責於稽徵機關錯誤所導致之溢繳稅款，因法條未規定退稅請求權行使之期限，故納稅義務人不論於何時提出，皆可申請退稅？另外，由於該條文第1項與第2項對於請求權時效規範上之差異，實務上徵納雙方時常為「錯誤」究係可歸責於「納稅義務人自己」或「稽徵機關或其他政府機關」，而有所爭執。

條文依據	要件	時效
稅捐稽徵法第28條第1項	納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤	5年
稅捐稽徵法第28條第2項	<ul style="list-style-type: none"> 稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤 退還之稅款不以五年內溢繳者為限 	法條未規定

最高行政法院109年大字第4號大法庭裁定作出統一見解，認定稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之消滅時效為十年

針對該退稅請求權消滅時效之爭議，最高行政法院109年大字第4號大法庭裁定作出統一見解，其認為基於法安定性考量，並為督促納稅者及早行使退稅權利以避免日後舉證困難，認定稅捐稽徵法第28條第2項亦應受到請求權消滅時效之限制，但因該條款未明文規定消滅時效及起算點，故應參照行政程序法131條第1項有關公法上請求權「因10年間不行使而消滅」規定辦理。

該大法庭裁定進一步說明，行政程序法131條第1項於102年5月24日修正生效，將原規定5年公法上請求權時效延長為10年，故針對在102年5月24日前肇因於稽徵機關錯誤所發生之溢繳稅款，納稅義務人若於該法修正生效後始請求退稅者，應自102年5月24日起10年內行使退稅請求權；至於在102年5月24日後方因稅捐稽徵機關錯誤致生之溢繳稅款，納稅義務人則應於溢繳稅款日起10年內請求退稅。

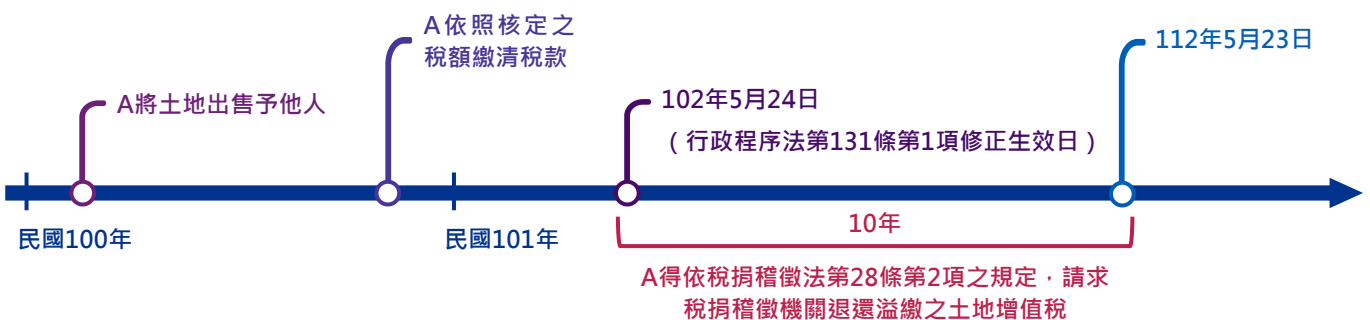
另外，承本刊2021年5月號所討論，行政院110年4月15日通過之稅捐稽徵法部份條文修正草案中，針對第28條第2項消滅時效之修正，修法理由與前述大法庭裁定採取相同立場，認為基於法律之安定性，且為避免事後舉證及查核困難，人民對行政機關之請求權應有消滅時效之適用，進而規定本條文之退稅請求權之消滅時效為10年。

前述大法庭裁定與修正草案採取之見解，在實務與學理上引起諸多討論，有認為針對可歸責於政府機關錯誤所導致之溢繳稅款，若由人民承擔時效之不利益，即與稅捐稽徵法第28條第2項規定「退還之稅款不以五年內溢繳者為限」之立法意旨背道而馳。立法院財政委員會於雖於今（110）年5月完成審查稅捐稽徵法之修正草案，然而針對第28條第2項消滅時效修法之部份，朝野仍未達成共識。

儘管如此，在未來稅捐稽徵法第28條第2項修正生效施行以前，最高行政法院109年大字第4號大法庭裁定已針對稅捐稽徵法第28條第2項之消滅時效作成統一見解，認定退稅請求權皆應受有消滅時效之限制。因此，納稅義務人倘發現自身可能有因稽徵機關錯誤而導致之溢繳稅款，應盡早提出退稅申請，以免因逾期請求而喪失退稅權益。

KPMG Observations KPMG觀點

根據該最高行政法院大法庭裁定之見解，在本文所舉之案例中，由於A因稽徵機關錯誤而導致之溢繳稅款係發生於102年5月24日前，則A至遲應於112年5月23日以前（即行政程序法131條第1項於102年5月24日修正生效起之10年內），依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求稽徵機關退還溢繳之稅款（請見下表圖示）。





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

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

賴玟宇

主任

02 8101 6666 ext. 19878
sharislai@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

游芷涵

專員

02 8101 6666 ext. 20254
vivianyu3@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



@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 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