

稅務爭議 預防與解決

2021年10月號



Contents

- 01 特定股權交易適用房地合一2.0課稅制度簡介
- 04 常見之租稅負擔爭議案例分析

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。掃描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

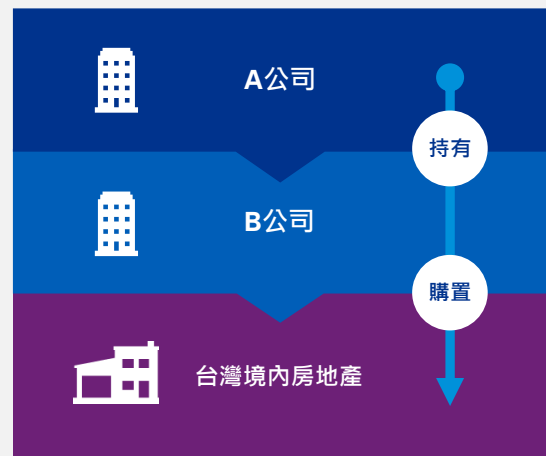
國際財經雜誌 (ITR) 評選為「2021年度稅務爭議解決服務最佳事務所」！再度證明KPMG為台灣及全球稅務服務的領導品牌。

[瀏覽新聞稿](#)

特定股權交易適用房地合一2.0 課稅制度簡介

案例背景

A公司於民國70年設立B公司並透過B公司買地新建廠房，近年因不動產價格上漲，A公司有意轉型並活化資產，遂進行組織重組並計畫出售B公司股份，A公司股東聽聞房地合一2.0新制將出售特定條件之公司股票視為交易不動產並課稅，有意了解房地合一稅新制對於公司組織重組影響，試問A公司出售B公司股份，其潛在之稅負影響為何？



房地合一2.0修法背景

房地合一2.0新制於2021年7月1日正式上路施行，接續房地合一1.0改革既有土增稅制度以及抑制房地產價格上漲之目的，本次修法重點摘要如下表：

房地合一2.0修法重點	
重點一	提高個人及營利事業出售持有期間不滿兩年之不動產稅率至45%。
重點二	拉平個人及營利事業之適用稅率，防止個人透過營利事業買賣房地規避高額之個人房地合一稅。
重點三	為防杜個人及營利事業藉由出售其具控制力之國內外營利事業股份或出資額，實質移轉該被投資營利事業之中華民國境內房屋、土地，以免稅證券交易所規避或減少房屋、土地交易所納稅義務。

本次修法明定，除非交易之標地屬上市櫃公司股票，其他符合一定條件之股份或出資額交易，應視為房屋、土地交易，且該交易所應依房地合一2.0新制課稅，不再以證券交易所視之。因此在旨揭案例中，當A公司出售B公司股票，應注意房地合一2.0之適用，至於A公司出售B公司股份，是否有依房地合一2.0新制繳納所得稅之義務？本期月刊以下即向讀者說明本次新修條文之適用重點。

案例分析

股份交易如何適用房地合一2.0？

股權交易適用房地合一2.0判斷三步驟



第一步：決定交易股份是否符合特定條件

首先，修訂所得稅法第4-4條及房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點規定，若投資人出售公司股權，且出售之股權同時符合本次修法所增設之「持股比率」及「股權價值」門檻，該出售之股份即為「特定條件之股份」，而出售該股份之所得，視為房地交易所得並適用房地合一2.0課稅制度，以下簡述「持股比率」門檻及「股權價值」門檻之計算方法：

持股比率門檻

指投資人於股權交易日起算前一年內任一日直接或間接持有該國內外營利事業之股份或資本額，超過其已發行股份總數或資本總額50%，至於交易日起算前一年之期間末日在110年6月30日以前者，以110年7月1日為期間末日，也就是說，此一控制能力有無之判斷，不會追溯至110年7月1日之前。

股權價值門檻

指該營利事業股權或出資額價值50%以上，是由我國境內之房地產所構成，其認定方式可以如下公式表示：

$$\frac{\text{評價報告所評估之中華民國境內房地產市價}}{\text{公司財報淨值或事業資產淨值}} \geq 50\%$$

就分母「股權價值」之認定，以交易日前一年內最近一期經會計師查核簽證財務報告之淨值計算，若交易日前一年內無經會計師查核簽證之財務報告，以交易日之該事業資產淨值計算之，至於分子「房地產市價」，此處之房地產包括在中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地，其市價可參酌金融機構貸款評定之價格、不動產估價師之估價報告或其他資料認定。

第二步：決定適用稅率

一旦確認出售之股權屬於符合特定條件之股份，下一步應判斷適用之稅率，不同於直接出售房地以出賣人持有房地之期間決定適用稅率，特定股權交易之稅率是以股東持有公司股權期間來判斷，而非持有房地產之期間，另依照房地合一課徵所得稅申報作業要點第7點，持有股權期間之計算是從股份或出資額取得之日起算至交易之日止，並採先進先出法認定，舉例來說，若甲投資人自2012年2月起至2020年12月，由10%股份開始逐步取得乙公司70%股份，當甲於2022年1月決定出售10%股份，因出售當下乙公司股份符合特定條件，該次股權出售所得所適用之稅率，持有期間應自最初取得10%股權時起算至交易日止，另應注意，納稅義務人交易符合特定條件之股份，其出售股份多寡不影響房地合一2.0稅率之決定。



第三步：申報期限與方法

交易上述股份之股東須依其為境內外個人或營利事業，適用不同之申報程序，相關程序整理如下：

房地合一2.0申報期限與方法	
股東身分	申報程序
境內外個人	境內外個人應於股份或出資額交易日之次日起30日內，填具申報書，檢附房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點所列之契約書影本、繳納收據及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報。
境內營利事業 (含總機構在我國境外但在我國境內有固定營業場所之營利事業)	該營利事業應於交易年度之營利事業所得稅申報期限內，按所適用之稅率，分開計算應納稅額，與一般營利事業所得稅合併報繳。
境外營利事業	該營利事業應於交易年度營利事業所得稅申報期限內，由營業代理人或其委託之代理人代為申報納稅。

KPMG Observations KPMG觀點

鑒於房地合一2.0稅制複雜，本刊提醒讀者注意以下三點：

1. 符合特定條件之股權交易，仍須繳納證券交易稅

雖然依照房地合一2.0新法，出售符合特定條件之營利事業股份或出資額，視同交易不動產，所得應依房地合一2.0新制課稅，惟此一所得類別之轉換不影響出售股份屬於證券交易之本質，有價證券之出售方仍須依證券交易稅條例，繳納0.3%之證券交易稅。故在旨揭案例，A公司出售B公司股權，即使已依房地合一新制課徵房地交易所得稅，仍有繳納我國證券交易稅之義務。

2. 境外公司移轉境外公司股權，可能落入房地合一2.0課稅範圍

符合特定條件之股份，就「股權價值」之計算，並未排除境外公司透過多層架構持有境內不動產之態樣，也就是說境外母公司出售境外子公司股權，可能因多層架構持有我國境內不動產，以至於出售境外公司股權時必須負擔我國房地合一稅。在旨揭案例，如A公司另為C公司所持有之公司，且A、C公司均為境外公司，當C公司交易A公司股票，可能因A公司所持有之B公司名下有大量我國境內不動產而有該當房地合一2.0稅制之可能，使原本不在我國課徵所得稅之外國有價證券交易，可能因本次修法須適用房地合一所得稅新制並在我國繳稅。

3. 「間接持股」相關認定辦法尚未訂定

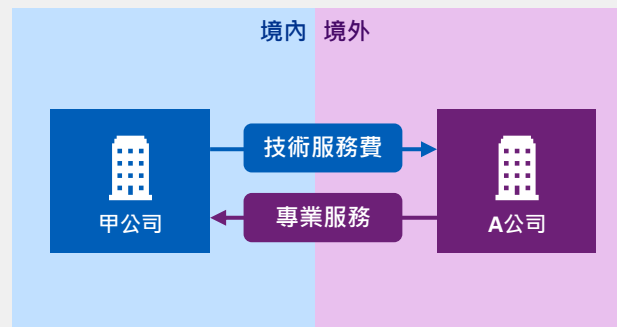
為防止投資人藉由人頭或轉投資方式控制營利事業持有不動產，藉以規避「持股比率」門檻，所得稅法第4-4條第3項規定「直接持股」或「間接持股」均應納入持股比率計算，惟目前主管機關尚未對「間接持股」實際計算方法作進一步說明，預期財政部可能會參考受控外國公司制度另定子法規，明確化關係人間接持股之計算方法，值得讀者持續注意修法動態。

綜上所述，本刊提醒讀者注意，由於房地合一2.0稅制適用面向廣泛，對於非以買賣房地產為業，帳上有長期未行資產重估不動產之公司，未來進行股權轉讓或組織重組，恐有不利影響，建議這類公司投資人未來進行股權交易前，應完整檢視不動產價值，並於申報時檢附完整之不動產評價及股權評價資料，降低後續可能面臨之稅務風險。

常見之租稅負擔爭議案例分析

案例一

我國甲公司因業務所需，向國外A公司購買專業服務，並約定支付A公司技術服務費，約定金額為「稅後」100萬台幣，試問可否透過合約約定由台灣甲公司負擔扣繳稅負？扣繳之金額又該如何計算？



案例分析

服務報酬相關費用扣繳金額計算

實務上常見我國企業因業務需求，而向外國公司購買技術服務，而在我國企業給付外國公司技術服務報酬時，扣繳稅乃是必須考量的問題，參照所得稅法第88條第1項第2款規定，若該報酬屬於外國公司之中華民國來源所得，且該外國公司在我國境內又無固定營業場所，則在沒有適用任何稅捐減免措施的情況下，均須依20%稅率扣繳稅款，惟此時須留意扣繳金額之計算，亦即應注意以包含扣繳稅款在內之給付總額為稅基，否則將會計算錯誤，造成我國營利事業短繳稅款遭致補稅甚或受罰鍰之情形。

在前揭案例情形，即契約約定以「稅後」金額100萬元為外國廠商實際收取之服務費，則可能之扣繳計算方式如下：

以外國A公司欲收取之服務費淨額加計應扣繳稅額後的125萬元為稅基，並按20%的扣繳稅率計算

給付總額 (稅基)	$100\text{萬元} \div (1 - 20\% \text{扣繳率}) = 125\text{萬元}$
扣繳稅額	$125\text{萬元} \times 20\% \text{扣繳率} = 25\text{萬}$
給付淨額 (即合約約定之稅後服務費)	$125\text{萬元} - 25\text{萬元稅款} = 100\text{萬元}$

相對地，若契約未約定報酬為「稅後」金額、亦未約定扣繳稅款由台灣公司負擔，即僅約定報酬為100萬台幣，此時，可能之扣繳計算方式如下：

以約定報酬100萬元適用20%扣繳稅率計算

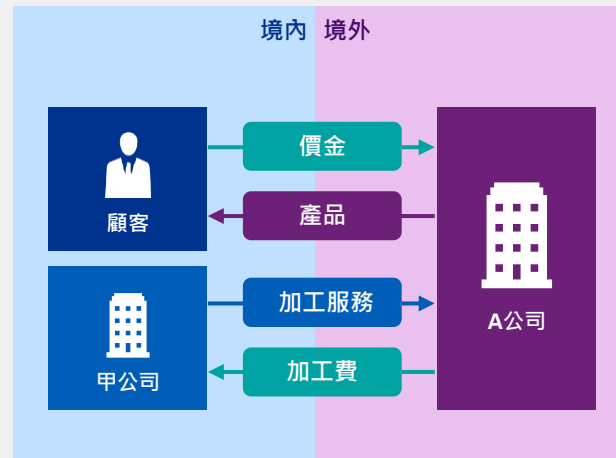
給付總額 (稅基)	100萬元
扣繳稅額	$100\text{萬元} \times 20\% \text{扣繳率} = 20\text{萬}$
給付淨額 (即A公司實際獲得之給付)	$100\text{萬元} - 20\text{萬元稅款} = 80\text{萬元}$

KPMG Observations KPMG觀點

由上可知，扣繳稅負之計算將會直接影響納稅人之權益，故應特別注意合約中有無報酬相關之扣繳稅應由給付人負擔之條款，或契約所載之報酬金額實際上為扣除所有應納稅額之價額，此外，亦應一併考慮合約之約定方式可能影響買受人申報所得稅時之費用認列金額，方可最大化扣繳義務人之利益，並預防相關稅務爭議。

案例二

我國甲公司因接受國外A公司委託，就A提供之原料進行加工，並依A之指示將加工後之產品送交予A，嗣後部分產品銷回台灣，甲公司向A公司收取之加工費是否得依營業稅法第7條第2款規定適用零稅率？若不得適用零稅率，甲公司可否透過合約將營業稅轉嫁由A公司負擔？



案例分析

營業稅法第7條第2款之要件認定

按營業稅法第7條第2款及統一發票使用辦法第4條第33款規定與「外銷有關之勞務」或「在國內提供而在國外使用之勞務」可適用零稅率；另依財政部85年7月24日第851912320號函規定，「...至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第7條第2款規定可適用零稅率；惟該產品若係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用」，可知我國營業人銷售勞務予外國公司時，若因相關產品後續銷回台灣導致勞務使用地被認定係在我國境內，則仍不能適用零稅率，而應按5%稅率課徵營業稅。

由此可知，以旨揭案例而言，如甲公司提供加工服務，原應屬外銷勞務而得適用零稅率，嗣因A將產品銷回，致稅局認甲不適用零稅率要件而對甲進行補稅加罰，即易生爭議。

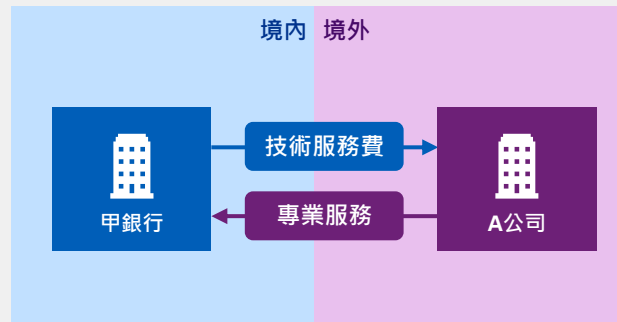
應由何方負擔，以免被稽徵機關認定其不適用零稅率，而須由我國營利事業補繳營業稅，甚至可能遭致被裁處罰鍰之情形。

KPMG Observations KPMG觀點

是以營利事業就外銷勞務申請適用零稅率時尤須提高警覺，應特別注意與外國公司簽訂勞務提供合約時，就後續可能有產品銷回台灣之情形，另行約定相關營業稅負

案例三

外國A科技公司在我國無固定營業場所，向我國甲銀行銷售技術服務共計100萬元，以供甲銀行優化其作業系統。試問此交易之營業稅應由誰繳納？交易雙方可否透過契約安排轉嫁營業稅？



案例分析

營業稅法第36條逆向課稅之規定

營業稅係以貨物或勞務之銷售為稅捐客體，並且原則上以銷售貨物或勞務之營業人為納稅義務人。然而，若外國營業人在我國境內沒有固定營業場所而銷售勞務，我國稅局欲對其課稅在稽徵技術上會有困難，故課稅方式採「逆向課徵」機制，亦即按營業稅法第36條規定，改由境內的勞務買受人繳納營業稅。但若勞務買受人為依營業稅法第4章第1節規定計算稅額之營業人，且其購進之勞務，係專供經營應稅貨物或勞務之用者，免繳營業稅。

在前揭案例中，由於甲銀行依營業稅法第21條規定，為非加值型營業人，非屬依營業稅法第4章第1節規定計算稅額之加值型營業人，故在甲銀行作為勞務買受人向外國營業人A科技公司購進勞務之情況下，甲銀行須按營業稅法第36條規定，就其給付A公司之給付額，計算並繳納營業稅。惟在營業稅本質上應由銷售貨物或勞務之A公司負擔之前提下，甲銀行向A公司購買勞務，因逆向課稅之規定，反成為納稅義務人，而可能負擔額外之稅捐成本，則此時稅捐成本在經濟實質上究應由何方負擔，易生爭議。

並將之轉嫁予消費者，或透過契約約定適度轉嫁予勞務出賣人。例如旨揭案例中，如甲因逆向課稅之規定，致應負擔100萬元以外之額外5%營業稅，則甲應妥善規劃如何將此額外稅負成本轉嫁消費者。否則，如甲銀行僅願意給付含稅100萬元之採購成本，且A公司亦願以折讓價格提供勞務，則技術服務費在契約上即可以含稅價100萬元表示，此時，營業稅前之勞務對價實應為95.24萬元（計算如100萬元÷（1+5%）），而營業稅為4.76萬元，故營業稅實際上已轉嫁由A公司負擔。惟應注意的是，如雙方有上述實質轉嫁營業稅之約定，其約定並不改變勞務買受人之法定納稅義務，甲銀行仍應依法申報繳納營業稅。

KPMG Observations KPMG觀點

鑒此，由於法律並不禁止以契約約定轉嫁營業稅，買受人與在我國境內無固定營業場所之外國營業人擬訂勞務採購契約時，應將營業稅成本規劃入勞務採購預算中，



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