

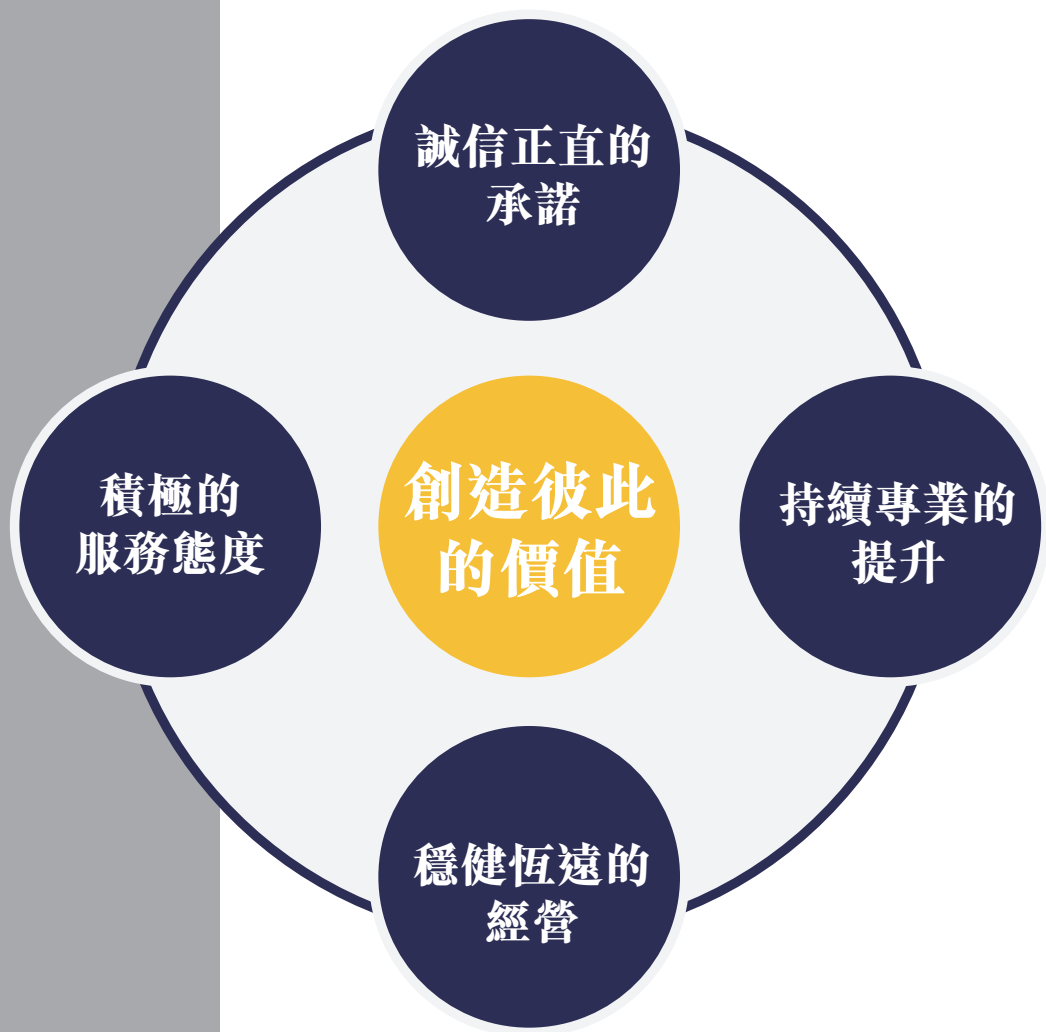
**Smart decisions.**

**Lasting value.**

出售自用住宅如何善用「一生一次」及「一生一屋」節稅

09 | 國富浩華

NEWSLETTER 通  
JULY 2017 訊



《國富浩華通訊》2017年7月09期  
發行人 蘇炳章  
發行所 國富浩華聯合會計師事務所

本刊物中的資訊僅為一般資料，僅供讀者參考用，讀者在沒有諮詢專業意見前，不應根據本刊內容作出任何決定。其內容未經國富浩華(台灣)聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，國富浩華聯合會計師事務所保留修正本國富浩華通訊內容之權利。

©2017 國富浩華聯合會計師事務所





# 目錄 Content

## 國富浩華動態 Snapshots

2017 國富浩華國際亞洲年會於墨爾本舉行	4
2017 財政部統一發票盃路跑活動	5
2017 慶功宴聚餐	6

## 焦點專題 Subject Workshop

財務專題 新式查核報告 - 審計準則公報第 59 號之介紹	10
實務專題 出售自用住宅如何善用「一生一次」及「一生一屋」節稅	17
稅務專題 台資企業於中國大陸股權投資及土地使用權轉讓所面臨之稅負及挑戰	22

## 議題焦點 Issue Highlights

IFRS17 保險合約	25
IFRS15 客戶合約之收入	25
會計估計之查核	25

## 法規釋令輯要 Laws and Regulations Updates

稅務法規釋令	26
證卷法規釋令	31
工商行政法規釋令	32





## 2017 年國富浩華國際亞洲年會 四月份於墨爾本舉行



本所蘇炳章所長、王家祥會計師、王偉玲資深經理以及邱顯丞副理代表參加，與約 100 餘位來自各成員所之同仁及金融業等產業代表一同針對財務、稅務與實務議題進行探討，亦針對各成員所業務合作模式進行交流。





## 2017 年度財政部統一發票盃路跑活動 ～開跑囉

雖然因受到梅雨滯留鋒面  
及西南氣流影響，路跑當  
天綿綿細雨天候不佳，卻  
澆不息我們的熱情。

～奔跑吧 伙伴們～





～～感謝同仁們忙季的努力及配合，慰勞同仁舉辦餐聚～～





國富浩華動態 Snapshots





Snapshots

國富浩華動態







~~ 歡樂時光 ~~

與會計師同樂



## 財務專題 Finance



洪淑芬 會計師

# 新式查核報告 審計準則公報第 59 號之介紹

### 前言

我國會計研究發展基金會審計準則委員會為了與國際審計準則公報 ISA700 (Revised) 接軌，於民國 104 年 9 月發布審計準則公報第 57 號「財務報表查核報告」，以該公報取代既有之第 33 號同名公報。但該號公報僅規範原有 33 號公報中之無保留意見查核報告，故陸續又於 105 年 7 月發佈第 59 號「修正式意見之查核報告」。

依照審計準則公報第 57 號之規定，查核報告之意見類型可以分成兩大類：I、無保留意見之查核報告，II、修正式意見之查核報告。其中第 II 類之修正式意見之查核報告又可分為保留意見、否定意見及無法表示意見等三種類型。本文將針對審計準則公報第 59 號中關於第 II 類之修正式查核報告做介紹如下。

上述有關修正式意見之查核報告依第 59 號第 2 條之規定，需考量之情況包含：1. 財務報表存有重大不實表達、2. 無法取得足夠及適切之查核證據、3. 對財務報表之影響或可能影響是否廣泛，故依修正式意見之類型及其考量之情況組合列示如下表：

導致修正式意見事項之性質	3. 對財務報表之影響或可能影響是否廣泛	
	重大但並非廣泛	重大且廣泛
1. 財務報表存有重大不實表達	保留意見	否定意見
2. 無法取得足夠及適切之查核證據	保留意見	無法表示意見

### (二) 須表示修正式查核報告之情況

#### 1、財務報表整體存有重大不實表達

依審計準則公報第 59 號第 32 條之規定，所謂「重大不實表達」係依第 52 號公報「查核過程中所辨認不實表達之評估」所定義，為所報導財務報表項目之金額、分類、表達或揭露，與該項目依適用之財務報導架構應有之金額、分類、表達或揭露，二者間之差異。因此重大不實表達可能導因於：

- (1) 所選擇之會計政策不適當。
- (2) 所選擇之會計政策之應用不適當。
- (3) 財務報表之揭露不適當或不足夠。

### (一) 查核報告之查核意見類型判斷

審計準則公報第 57 號中第 12 條、13 條及第 59 號第 5 條之規定，當會計師作成財務報表在所有重大方面係依照適用之財務報導架構編製之結論時，會計師應出具無保留意見之查核報告。但有下列情之一時，會計師應出具修正式意見之查核報告（包括保留意見、否定意見及無法表示意見）：

- 1、以所取得之查核證據為基礎，作成財務報表整體有重大不實表達之結論。
- 2、無法取得足夠及適切之查核證據，以作成財務報表整體未存有重大不實表達之結論。

#### 2、無法取得足夠及適切之查核證據

依審計準則公報第 59 號第 37 條之規定，係指會計師查核程序之執行，受相關因素之影響，以致無法取得足夠及適切之查核證據，亦稱為查核範圍受限制。而查核範圍受限制可能導因於：

- (1) 受查者無法控制之情況。
- (2) 與查核工作之性質或時間有關之情況。
- (3) 管理階層之限制。



## Finance 財務專題

### 3、對財務報表之影響或可能影響是否廣泛

依審計準則公報第59號第4條之規定，所謂「廣泛」係用以形容不實表達對財務報表之影響，或因無法取得足夠及適切之查核證據而可能存有未偵出不實表達對財務報表之可能影響，對財務報表有廣泛影響係指，依會計師之專業判斷：

- (1) 其影響不侷限於財務報表之特定要素或項目。
- (2) 其影響如侷限於財務報表之特定要素或項目，占（或可能占）財務報表之比例重大。
- (3) 涉及揭露時，該揭露對預期使用者瞭解財務報表係屬重要。

#### (三) 影響查核報告段落之標題及內容

會計師表示修正式意見時，主要影響之段落為查核意見及查核意見之基礎段，另會計師出具無法表示意見之查核報告時，影響之段落尚包括會計師查核財務報表之責任段。茲將其分別說明如下：

1. 保留意見
2. 否定意見

	導致修正式意見事項之性質	
查核報告	1. 財務報表存有重大不實表達	2. 無法取得足夠及適切之查核證據
查核意見之標題	修改為「保留意見」	
查核意見段	<p>(1) 存有與特定金額與質性揭露有關之不實表達</p> <p>(2) 存有與應揭露但未揭露之資訊有關之重大不實表達</p>	<p>「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之影響外，上開財務報表在所有重大方面係依照【適用之財務報導架構】編製，足以允當表達…」</p> <p>「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述須揭露資訊之遺漏外，上開財務報表在所有重大方面係依照【適用之財務報導架構】編製，足以允當表達…」</p> <p>因無法取足夠及適切之查核證據而表示保留意見時，應於保留意見段以「可能影響」取左述之「影響」用語，亦即敘明「依本會計師之意見，除保留意見之基礎段所述事項之可能影響外，…」</p>



## 財務專題 Finance

	導致修正式意見事項之性質		
查核報告	1. 財務報表存有重大不實表達		2. 無法取得足夠及適切之查核證據
查核意見之標題	修改為「保留意見」		
查核意見之基礎段	(1) 存有與特定金額有關之重大不實表達	會計師應於該段敘明該不實表達及其對財務報表之影響金額。如將其影響量化於實務上不可行，會計師應於該段敘明此一事實。	會計師應於此段敘明無法取得足夠及適切查核證據之原因，會計師可能於此段提及財務報表受影響之項目或各報表。
	(2) 存有與質性揭露有關之重大不實表達	會計師應於該段解釋為何該揭露存有重大不實表達。	
	(3) 存有與應揭露但未揭露之資訊有關之重大不實表達	原則上會計師應於該段敘明所遺漏資訊之性質及納入所遺漏之揭露	

查核報告	內容
查核意見之標題	修改為「否定意見」
查核意見段	敘明「依本會計師之意見，由於否定意見之基礎段所述事項之影響重大，上開財務報表未依照【適用之財務報導架構】編製，致無法允當表達…」
查核意見之基礎段	修改為「否定意見之基礎」，再者會計師應依重大不實表達之性質，於該段中增加一段以敘明導致修正式意見之事項及其影響，並修改為「本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示否定意見之基礎」。



### 3. 無法表示意見

查核報告	內容
查核意見之標題	修改為「無法表示意見」
查核意見段	(1) 敘明「對上開財務報表無法表示意見」。 (2) 敘明「由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎」。 (3) 將「財務報表業經查核」修改為「本會計師受委任查核財務報表」。
查核意見之基礎段	修改為「無法表示意見之基礎」，除此之外：(1) 不得提及會計師查核財務報表之責任；(2) 不得敘明已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。
會計師查核財務報表之責任段	僅敘明： (1) 會計師之責任係依照一般公認審計準則執行查核工作，並出具會計師查核報告。惟由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示意見之基礎。 (2) 會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與受查核者保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。

#### (四) 查核報告中存有兩種不同意見之表達

當會計師對於所查核之本期財務報表表示修正式意見，而對前期財務報表表示無保留意見，亦或對本期及前期分別表示2種不同型態之修正式意見，對查核意見段之影響如下：

- 1、查核意見段之標題應列明兩種意見類型。
- 2、查核意見第二段加列副標題分列對查核標的表示之意見。
- 3、分別列出兩種意見內容。
- 4、如有無法表示意見時，則應加列副標題將兩期查核意見之第一段及第二段分別列示。



## 財務專題 Finance

### (五) 修正式查核報告之釋例

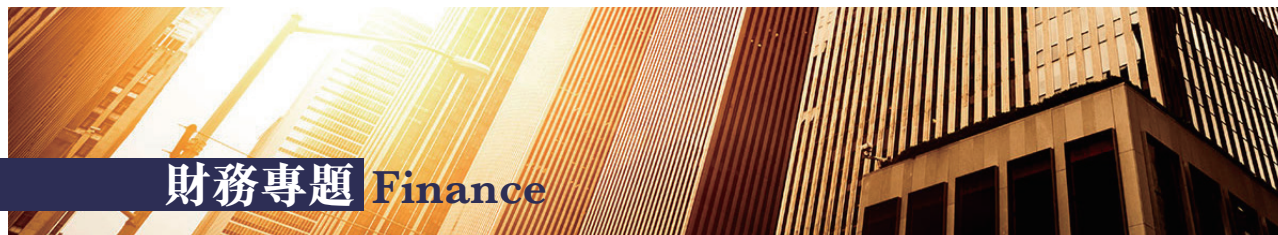
#### 1. 保留意見

查核報告	釋例
查核意見段	<p>保留意見</p> <p>富富公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之資產負債表，暨民國 105 年及 104 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。</p> <p>依本會計師之意見，<u>除保留意見之基礎段所述事項之影響外</u>，上開財務報表在所有重大方面係依照…，足以允當表達富富公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之財務狀況，暨民國 105 年及 104 年 1 月 1 日 12 月 31 日之財務績效及現金流量。</p>
查核意見之基礎段	<p>保留意見之基礎</p> <p><u>富富公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之存貨未依成本與淨變現價值孰低列示，而僅依成本列示，此作法偏離證券發行人財務報告編製準則暨經金融監督管理委員會認可並發布生效之國際財務報導準則、…及解釋公告。如富富公司依成本與淨變現價值孰低列示存貨，則民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之存貨餘額應分別減少新台幣 xxx 元及 xxx 元，民國 105 年度及 104 年度之本期淨利應分別減少新台幣 xxx 元及 xxx 元。</u></p> <p>本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與富富公司保持超然獨立，並行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示保留意見之基礎。</p>
關鍵查核事項段	<p>關鍵查核事項係指本會計師之專業判斷，對富富公司民國 105 年度財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見，<u>除保留意見之基礎所述之事項外</u>，本會計師決定下列事項為關鍵查核事項：</p> <p>1. …</p>



## 2. 否定意見

查核報告	釋例
查核意見段	<p>否定意見</p> <p>富富公司及其子公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之資產負債表，暨民國 105 年及 104 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。</p> <p>依本會計師之意見，由於否定意見之基礎段所述事項之影響重大，富富公司及其子公司民國 105 年度及 104 年度之合併財務報表未依照…，致無法允當表達富富公司及其子公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之財務狀況，暨民國 105 年及 104 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之財務績效及現金流量。</p>
查核意見之基礎段	<p>否定意見之基礎</p> <p>如富富公司及其子公司合併財務報表附註 x 所述，富富公司及其子公司未將民國 105 年度及 104 年度之取得之子公司依適當基礎納入合併財務報表，而將該投資按收購成本列示，致重大影響民國 105 年度及 104 年度合併財務報表之多項要素，該等影響金額無法確定。</p> <p>本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與富富公司及其子公司保持超然獨立，並行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示否定意見之基礎。</p>
關鍵查核事項段	<p>關鍵查核事項係指本會計師之專業判斷，對富富公司及其子公司民國 105 年度財務報表之查核最為重要之事項。該等事項已於查核財務報表整體及形成查核意見之過程中予以因應，本會計師並不對該等事項單獨表示意見，除否定意見之基礎所述之事項外，本會計師決定下列事項為關鍵查核事項：</p> <p>1. …</p>



## 財務專題 Finance

### 3. 無法表示意見

查核報告	釋例
查核意見段	<p>無法表示意見</p> <p>本會計師受委任查核富富公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之資產負債表，暨民國 105 年及 104 年 1 月 1 日至 12 月 31 日之綜合損益表、權益變動表、現金流量表以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。</p> <p>本會計師對上開財務報表無法示意見。由於無法表示意見之基礎段所述事項之可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p>
查核意見之基礎段	<p>無法表示意見之基礎</p> <p>富富公司採用權益法處理之關聯企業投資（Y 公司）於民國 105 年及 104 年 12 月 31 日之帳面金額分別為新台幣 xxx 元及 xxx 元，該金額占富富公司民國 105 年及 104 年 12 月 31 日權益之 88% 及 98%。富富公司民國 105 年度及 104 年度採權益法認列之損益份額分別為新台幣 xxx 元及 xxx 元。本會計師未能接觸 Y 公司之財務資訊、管理階層及查核人員，致無法對該等金額取得足夠及適切之查核證據，因此本會計師無法判斷是否須對該等金額及權益變動表與現金流量表作必要之調整。</p>
關鍵查核事項段	無此事項段
會計師查核財務報表之責任	<p>本會計師之責任係依照會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則執行查核工作，並出具查核報告，惟由於無法表示意見之基礎段所述事項可能影響重大，本會計師無法取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。</p> <p>本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與富富公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。</p>

#### 結語

新式查核報告之適用，自 104 年 9 月發布 57 號取代 33 號後，陸續發布相關一系列之公報，並自 105 年度由上市（櫃）公司、金控等開始領航啟用外；金融控股公司、銀行及票券金融公司暨保險業即將於 106 年半年報加入；興櫃公司、未上市（櫃）公開發行公司等則自 106 年度財務報告適用，其餘未適用者將於 107 年全面性適用。新式查核報告除保留原既有之樣貌外，尚增加溝通會計師為受查者客製化之關鍵查核事項，希望藉助關鍵查核事項之溝通，以縮短財務報表使用者與治理單位之資訊落差，並提升查核報告之溝通意義。





稅務長  
林松樹 會計師

## 出售自用住宅如何善用「一生一次」 及「一生一屋」節稅

土地增值稅的計算，主要與申報移轉土地公告現值、原規定地價或前次移轉現值、持有期間長短及使用情形有關，稅率分為自用住宅用地及一般用地等兩種稅率：

自用住宅用地稅率為固定稅率 10%，一般用地土地以漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前項規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二項規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。

土地增值稅是在土地所有權移轉時發生的稅捐，一般用地稅率的計算方式是以買進到賣出土地公告現值的漲價總數額，依漲價倍數採用累進稅率課徵。一般用地稅率的稅額比自用住宅用地稅率的稅額至少高出一倍以上，而自用住宅用地分為一生一次及一生一屋兩種，稅率均為 10%，比一般用地稅率 20%～40% 省了不少稅額，因此，如果沒有換屋的計畫，出售土地按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，是最直接的節稅方法

### 一、名詞解釋及法令依據

(一) 一生一次：個人出售自用住宅用地適用最優惠的土地增值稅稅率（10%）一生只能適用一次，一次可以多戶同時申請（有總面積限制）。

土地稅法第三十四條第一至四項規定，土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。

前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者，以一次為限。

(二) 一生一屋：考量自用住宅一般是供家庭核心成員夫妻及其未成年子女居住使用，因此為照顧民眾有多次換屋的需求及減輕換屋者土地增值稅負擔，2009年12月30日修正公布土地稅法第34條，增訂該條第5項規定，個人出售自用住宅已適用一生一次優惠的土地增值稅稅率後，若再出售自用住宅，在符合較嚴格規範條件下可以增加另外一生一屋得適用自用住宅最優惠的土地增值稅稅率。



土地稅法第三十四條第五項規定，土地所有權人適用前項規定後，再出售其自用住宅用地，符合下列各款規定者，不受前項一次之限制：

- 一、出售都市土地面積未超過一・五公畝部分或非都市土地面積未超過三・五公畝部分。
- 二、出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋。
- 三、出售前持有該土地六年以上。
- 四、土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿六年。
- 五、出售前五年內，無供營業使用或出租

出售自用住宅用地適用優惠稅率，應以土地所有權人與其配偶、未成年子女所居住的房地，而且只有該一處自住房地為限，以符合一生一屋的立法理念。因此，擁有多處房地者就無法適用。例如劉小姐原持有板橋、永和兩處房地，先贈與板橋的地上房屋給她成年子女，而仍保留該贈與房屋坐落的基地，後來再出售永和的土地及地上房屋，則該次出售永和土地就不能適用10%優惠稅率課徵土地增值稅。

## 二、比較說明「一生一次」、「一生一屋」的土增稅優惠稅率，雖然都是10%，

- (一)「一生一屋」優惠稅率適用前提為已使用過「一生一次」自用住宅用地優惠稅率。
- (二)「一生一屋」無次數限制，只要符合一生一屋的各項要件，都可以申請適用，不過，土地所有權人、配偶及未成年子女，只能擁有該戶自用房屋。
- (三)「一生一次」一生限用一次，但只限土地面積不限屋數，只要符合法定要件，可多戶同時申請適用，可以在同一天簽訂買賣契約、同一天向稅捐處申報土地增值稅。
- (四)「一生一次」、「一生一屋」的面積限制也不同，例如「一生一次」的移轉土地面積限制都市未超過3公畝、非都市未超過7公畝，「一生一屋」則是都市未超過1.5公畝、非都市未超過3.5公畝，等於是面積減半。

在此前提下，不論是擁有一屋或者多屋者，在出售自用住宅時，一定要優先選用「一生一次」土地增值稅10%優惠稅率。



三、兩者異同比較如下表：

	一生一次	一生一屋
優惠稅率	10%	10%
所有權人及戶籍	地上建物須為土地所有權人或其配偶、直系親屬（父母、祖父母、子女……等）所有，並已辦竣戶籍登記（註一）	土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿六年
面積	出售自用住宅用地，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分	出售自用住宅用地，都市土地面積未超過一、五公畝部分或非都市土地面積未超過三、五公畝部分
出租或營業限制	出售前一年內未曾供營業使用或出租（註二）	出售前五年內，無供營業使用或出租
出售前持有土地時間	無	出售前持有該土地六年以上
適用限制	未曾享用過一生一次優惠稅率	已享用過一生一次優惠稅率
他處限制	無	出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋
其他	自用住宅建築工程完成未滿一年者，其房屋評定現值必須達所占基地公告現值10%以上	

註一：若平時沒有設戶籍在該址，只要在簽約買賣當時（立約日）將戶籍遷入即可適用。

註二：若土地所有權人為出售原有自用住宅用地，因此遷居而遷出戶籍，導致在簽訂契約時，所有權人戶籍已不在該址，雖然不符自用住宅要件，但在顧及納稅人實際需要，在遷出戶籍的期間，若該自用住宅無出租或營業使用，其遷出戶籍期間距離出售期間未滿一年者，仍可依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。



## 實務專題 Practice

### 節稅偏方

#### 一、夫妻各一次

若房地產所有權人超過一人（如夫妻），售屋時，若想要整筆土地增值稅都使用 10% 自用住宅稅率，所有持有人都須申請「一生一次」方案，「若只有太太申請，則只有太太持分部分，可使用 10% 的自用住宅優惠稅率，先生持分部分，則要以一般用地的稅率來課徵土地增稅。」

夫妻各享有一生一次的機會，如果房子都登記在夫或妻名下，本人享用過一次之後，再次買賣時，如果符合上述自住條件，可以利用夫妻間贈與不課徵土地增值稅、不計算贈與稅的規定，先把土地贈與配偶再以配偶的名義簽約買賣，適用自用住宅用地的優惠稅率。

#### 二、適用一生一屋無次數限制

一生一次自用住宅用地優惠稅率一生限用一次，但只要符合一生一屋的各項條件，都可申請適用，無次數限制。

#### 三、一生一次可多戶同時享受自用稅率

如果同時擁有多戶自用住宅房屋，也都符合自住條件，可以規劃在同一天簽訂買賣契約，同一天到稅捐處申報土地增值稅，在都市土地 300 平方公尺或非都市土地 700 平方公尺範圍內，同時適用一生一次自用住宅用地優惠稅率。請注意僅一生一次可多戶同時申請適用，一生一屋因規定出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋，並不適用多戶同時出售者。

#### 四、選擇最有利的一處

尚未用過一生一次優惠稅率者，擁有多戶自用住宅房屋，如果沒有辦法安排同日訂約出售、同日申報，或者可能先後擁有不同地點的自用住宅房屋，可以評估優惠稅率用在那一戶出售時最有利。稅捐處有提供免費的試算服務，可以為您預先估算稅額及是否已使用過一生一次土地增值稅優惠稅率之查詢，只要提供土地所有權人身分證影本及土地所有權狀影本或土地登記謄本，就可以向稅捐處申請每一間房子坐落的土地按自用住宅用地稅率核課時的土地增值稅是多少？按一般用地稅率核課時又是多少？選擇估算結果稅額最高那一間房子申請按自用住宅用地稅率課徵，當然，出售前一年沒有出租或供營業使用，在該地設有戶籍等基本條件是缺一不可的，此外也可以自行連結地政事務所網站預估土地增值稅。



### 五、比例計算自用土地面積

如果沒有其他房屋，只有一層樓房，又有部分不是作自用住宅使用，出售時評估的結果，還是選擇自用住宅用地優惠稅率繳納土地增值稅，在供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分的前提下，出售房屋坐落的土地可以申請依房屋實際使用面積比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地及一般用地稅率繳納土地增值稅。

### 六、補提申請自用

符合自用住宅用地的房子出售，如果漏未主張按自用住宅用地稅率繳納土地增值稅，可以在稅單所記載繳納期限內補附證明文件提出申請。

### 七、自益信託土地也可以適用

委託人與受益人同屬一人（即自益信託），且地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬做住宅使用，與土地信託目的不相違背者，委託人視同土地所有權人，只要符合自用住宅用地條件，受託人出售此筆土地時，可以適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

### 八、土地增值稅重購稅

土地所有權人於出售土地後，自完成移轉登記之日起2年內重購土地，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價扣除土地增值稅後之餘額者，得向出售土地所在分處申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。

#### 申請要件：

1. 土地出售後2年內重購或先購買土地2年內再出售土地。
2. 重購土地地價超過原出售土地地價扣除土地增值稅後仍之額者。
3. 原出售及重購土地所有權人屬同一人。
4. 出售土地及新購土地地上房屋須為土地所有權人或其配偶、直系親屬所有，並且在該地辦竣戶籍登記。
5. 重購都市土地面積未超過3公畝或非都市土地面積未超過7公畝部分，出售土地則不受上開面積之限制。
6. 出售土地於出售前1年內未曾供營業使用或出租行為。
7. 如為先購後售案件，應於重購土地時，已持有供自用住宅使用之土地為適用範圍。

本文已刊載於稅務旬刊國富浩華專欄 2367 期

## 稅務專題 Tax



王家祥 會計師

### 台資企業於中國大陸之股權投資及土地 使用權轉讓所面臨之稅負及挑戰

自 1987 年 7 月起，台灣解嚴並解除外匯管制，開放企業赴海外投資，為台商赴大陸投資創造了條件與機會，於 1988 年 6 月份，中國大陸國務院也公布了「關於鼓勵台灣同胞投資的規定」，在中國大陸政府為台商提供了投資的法律保障與優惠政策條件下，吸引許多台商赴中國大陸投資。

開放至今，已經不知不覺過了快 30 個年頭，許多早期前往中國大陸投資的企業已經具備相當的營運規模，但在最近 10 年間，中國大陸之經濟處於高速成長期，投資條件已經發生了重大變化，台商也面臨了許多嚴峻的挑戰，包括營運成本大幅度上升、企業第二代不願意接班、以及中國大陸當地企業快速崛起所造成的競爭壓力等。在諸多挑戰的營運環境下，許多台商開始思考企業之未來發展方向，近幾年許多台資企業選擇下列兩種應對方式：

#### a) 籌劃上市

透過規畫上市（不論是回台上市或在 A 股上市），引進專業經理人及投資人，除了可充實企業自身的營運資金支持未來營運發展策略以外，亦可解決二代不願意接班而達到永續經營之目的。

#### b) 企業讓售

透過將公司營運及土地資產分拆或整包出售的方式，自中國大陸獲利出場。

在評估與執行上述兩種方案時，企業普遍面臨「如何調整上市架構」以及「如何規劃企業讓售交易架構」的挑戰，通常稅負影響會是台資企業的首要考量，在可以達成目的又可以最省稅的情況下，企業必需同時深入了解企業重組、股權轉讓、甚至土地使用權轉讓之相關法令以及實務操作模式，方可制定出最合適的處理方案。

另，無論是在籌劃上市過程或企業讓售交易中，亦常見企業面臨不知該如何處置自身的土地，主係經過多年的經濟發展，許多企業的土地價值早已經翻了不知道多少倍，若要處份，則將面臨高額的土地增值稅，如何透過有效的規劃降低稅負，將是一重大課題。

因為企業在執行上市股權改制與架構調整時或規畫讓售交易架構時，最常面臨 1) 股權投資轉讓以及 2) 土地使用權轉讓的稅負問題，故筆者將針對此兩個議題探討如下：

#### 股權投資轉讓

在基礎原則上，企業在處份股權投資時，資本利得係按照企業所得稅法課徵 25% 的稅費，許多台商在評估資本利得金額時，常以為即是合約讓售價格減除原始投資成本，但實務上之合約讓售價格合理性則須由當地稅務局認定，方能確定資本利得金額以及該繳交的稅費，主要原因是稅務局擔心合約讓售價格是經過買賣雙方安排，透過降低交易價格以規避繳交部分稅金。



在實務經驗裡，常見許多台資企業設定之股權交易讓售價格為股東權益淨值或稍微高於股東權益，若被讓售企業本身並無重大土地使用權或無形資產，通常並不會被稅局挑戰其讓售價格之合理性，反之，當被讓售企業帳上擁有土地使用權或無形資產時，該等資產是否經稅局認定之合格鑑價機構鑑價，並反映在交易價格裡，則為稅局的審查重點。

於有些實際案例中，台資企業都已經被稅局認定為需要提高交易價格而補繳稅金時，才開始透過關係尋求中大型會計師事務所或稅務所之幫助，希望與稅務局再協商，唯在近幾年中國大陸北京當局強力推行反貪腐的風氣下，已經被認定該補繳稅金的情況下，能得到的實質幫助並不大，建議企業還是需要事先與專業人士討論如何規劃股權轉讓交易（包括可請專業人士事先跟稅務局進行溝通，交換意見），才能有效避免被挑戰讓售價格之合理性，降低被補徵高額稅金的風險。

因台商投資中國大陸的股權架構一般係透過境外公司設立中國大陸子公司，無論是在規劃上市或讓售股權時，若要設計合法又節稅的投資架構或交易架構，總是無法避免圍繞著探討

2009年出台的59號文「關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知」及698號文「關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知」，但也因為59號文及698號文剛出台不久後，就發現各省對各文號內容解讀不一致，導致各地區審核、認定及備案標準不一且較難符合一般門檻的要求下，於2010年起至2016年間又陸續推出相關公告及處理辦法，對股權投資及重組之相關規範越趨完善，均朝向特殊性稅務處理的方式進行。相關法令條文已整理於下列表格供參考。

698號文之出台亦即公告中國大陸已經走向課徵股權轉讓間接稅的制度了，698號文剛出台之前幾年，台資企業可以透過轉讓多層次海外最終母公司之股權，在無須變更中國大陸子公司之直接持股股東情況下，規避向中國大陸稅局進行股權轉讓之申報，惟近幾年，中國大陸已經陸續與許多境外國家（例如：英屬維京群島、開曼群島等），簽署稅務資訊交換機制，若台資企業持續採用該等方法規避申報義務，未來被稅局審查的風險將大幅上升。

年度	文號	內 容
2009	59	定義企業重組及關於企業重組所得稅處理的問題。
2009	698	定義非居民企業股權轉讓所得之企業所得稅。
2010	4	定義企業重組的合理商業目的，稅局將從股權交易的實質理由及是否產生經濟利益來看確認相關的納稅。
2013	72	係對 59 號文第七條第一及二項所規定的非居民企業跨境股權轉讓的用特殊性稅務處理之情形及其適用條件，制訂進一步的規定。申請程序也由核准制改為備案制，另亦發佈明確的備案表單供下載使用。
2014	109	因 59 號文對企業重組特殊性稅務處理的要求非常嚴格，阻礙了該特殊性稅務重組的適用性。故公布 109 號文，調降特殊性稅務處理的門檻。
2015	48	先前將核准制度取消改為備案制後將對特殊性稅務處理的相關資料申報與後續管理提出更為嚴謹的要求。

## 稅務專題 Tax

### 土地使用權轉讓

依照中國大陸城市房地產管理法第 38 條第 1 項的規定，企業持有之土地使用權是不可以直接轉讓的，主係該土地使用權當初是批准給特定企業使用，該企業無法將此土地使用權單獨出售，無論是工業用地或商業用地性質之土地使用權，若有轉讓的意願，通常會由政府依公告地價徵收，然後再採招標、拍賣、掛牌程序後轉讓給下一家企業。

在上市股權改制中，台商經常會考慮將土地使用權自上市合併主體架構中撥離，主因台商早期到中國大陸投資時，因為中國政府鼓勵政策，取得土地使用權之成本相當低廉，經過多年的經濟發展，土地使用權早已增值許多，尤其若被規劃至商業發展區中，其土地價值增值通常係以數百倍計算，因土地使用權出售或開發所產生的潛在利益對於中國大陸上市企業之市值表現影響並不明顯，通常大股東會有較大意願將已增值的土地使用權撥離後進行轉讓或與房地產開發商共同進行開發。

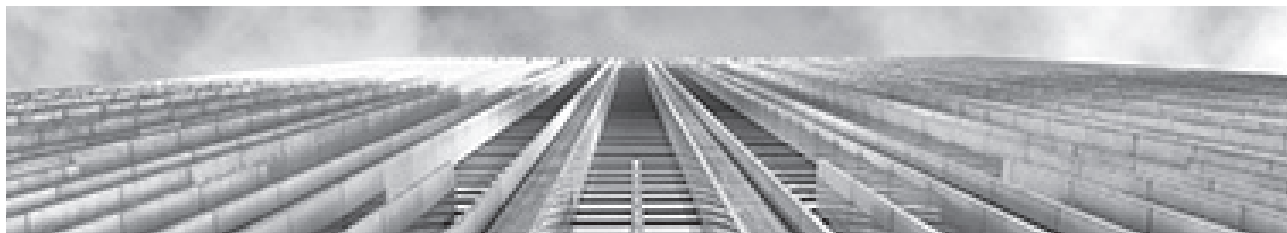
因中國大陸城市房地產管理法並不允取單獨轉讓土地使用權，故通常企業會將擁有土地使用權的企業進行分拆，採用股權轉讓方式將該土地使用權轉讓出去，尤其台商常採用境外控股架構投資中國大陸，故常見交易架構為間接轉讓境外控股公司，即使轉讓方依照 698 號文進行轉讓申報，依照中國大陸稅法規定只需要繳交 10% 的資本利得稅費，惟實務操作上並非如此單純，因為如果間接轉讓的中國大陸境內企業係處於停業、又或者土地使用權是其主要資產、或其主營業性質係房地產開發等情況，則稅局極有可能將此股權轉讓交易依實質認定為轉讓土地使用權，則會要求轉讓方補繳土地增值稅。

中國大陸之土地增值稅率區間為 30%~60%，共有 4 個級距，依照增值百分比採用累進稅率計算應繳納的土地增值稅。

因中國大陸各個地方稅務局自身之裁量權極大，企業於面臨如何評估交易架構時，建議宜事先諮詢具有當地經驗及與稅局往來緊密的稅務專家，透過豐富的經驗以及事先溝通方式，降低被課徵高額土地增值稅之風險。

**本文已刊載於稅務旬刊國富浩華專欄  
2361 期**





## 議題焦點

## Issue Highlights

### IFRS 17 保險合約

國際會計準則理事會 (IASB) 已發佈 IFRS 17 保險合約，該公報將於 2021 年生效，並將要求所有保險合約依此公報為一致之會計處理。此為首次國際性的 IFRS 針對保險合約進行規範，並將幫助投資人及其他使用者，更易於瞭解保險人的曝險、獲利能力及財務狀況，且能與其他相似公司間的財務績效進行比較。

### IFRS15 客戶合約之收入

IFRS 15 自 2018 年 1 月 1 日生效，其取代兩號舊公報並有重大改變。所有公司均應考量 IFRS15 之衝擊，而不只是會計上的影響而已。合約項目均應被重新地檢視其會計處理，並且，如有必要，未來合約的用詞也應修改。該公報也規定了重要的新的揭露內容。現在即投入檢視 IFRS15 的衝擊，將使得以後能節省時間、成本以及可能的意外。

### 會計估計之查核

國際審計及確信準則委員會 (IAASB) 正進行其對 ISA540 以及會計估計之查核的修正計劃：其預計的修正如下：

加強對於風險評估程序的要求，以包含對於會計估計的特定因素，亦即，其複雜度、判斷、以及不確定性之估計。

對於所辨識之風險，設定一個更詳細的審計人員對於會計估計的應對，包括提升審計人員專業懷疑的應用，不論企業或會計師事務所的規模或所屬產業。ISA540 的修正對於公司及審計人員而且都很重要。所有財務報表都包含有會計估計。未來，在提供審計之前，公司可能須準備更多資料以支持其對於估計之會計處理。對於會計估計採取懷疑的態度將有助於審計程序的準備，以及減低其後遭受質疑。



## 稅務法規釋令

◎修正「稅務違章案件減免處罰標準」第十五條。(106.04.21 台財稅字第 10600550130 號)  
第十五條依加值型及非加值型營業稅法第五十一條規定應處罰鍰案件，其漏稅金額符合下列規定之一者，免予處罰：

一、每期所漏稅額在新臺幣二千元以下。

二、海關代徵營業稅之進口貨物，其所漏稅額在新臺幣五千元以下。

依加值型及非加值型營業稅法第五十一條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰：

一、使用電磁紀錄媒體申報營業稅之營業人，因登錄錯誤，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率及少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率，均在百分之五以下。

二、使用網際網路申報營業稅之營業人，因登錄錯誤，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率及少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率，均在百分之七以下。

三、開立電子發票之份數占該期申報開立統一發票總份數之比率在百分之五以上之營業人，其少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率在百分之七以下。

四、接收電子發票之份數占該期申報進項統一發票總份數之比率在百分之五以上之營業人，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率在百分之五以下。

五、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，而申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤，且報關人主動向海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物之案件。

六、利用電子支付機構管理條例規定之電子支付帳戶收款之銷售額占該期全部銷售額之比率在百分之五以上之營業人，其少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率在百分之七以下。

七、利用電子支付機構管理條例規定之電子支付帳戶付款之進項金額占該期全部進項金額之比率在百分之五以上之營業人，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率在百分之五以下。

◎修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」加值型及非加值型營業稅法第五十一條規定部分，並自中華民國一百零六年四月二十三日生效。(106.04.21 台財稅字第 10600550131 號)

◎一、公私營事業組織依印花稅法第 8 條第 2 項規定報經所在地主管稽徵機關核准彙總繳納印花稅者，其依同法第 9 條後段規定計算應納稅額尾數是否不足通用貨幣 1 元，應依逐件憑證計算之稅額為標準。

二、廢止本部 80 年 6 月 6 日台財稅第 800204178 號函。

(106.04.24 台財稅字第 10600012320 號)

◎訂定「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，並自中華民國一百零六年五月一日生效。(106.04.24 台財稅字第 10600549520 號)

◎報關業者因進出口報單申報錯誤，違反關稅法相關規定，於海關核定應驗貨物、通知事後稽核、發現不符或接獲走私密報前，受委任或主動依法向海關申請更正報單，並經海關查核屬實准予更正者，免罰。(106.04.28 台財關字第 1061008661 號)



◎修正「加值型及非加值型營業稅法施行細則」部分條文，並定自中華民國一百零六年五月一日施行。(106.05.01 院臺財字第 1060010181 號)

第四條 本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。

第四條之一 本法第二條之一所稱電子勞務，指符合下列情形之一者：

- 一、經由網際網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務。
- 二、不須下載儲存於任何裝置而於網際網路使用之勞務。
- 三、其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務。

第六條 本法第三條第二項所稱執行業務者，指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產師（士）、醫事檢驗師（生）、程式設計師、精算師、不動產估價師、物理治療師、職能治療師、營養師、心理師、地政士、記帳士、著作人、經紀人、代書人、表演人、引水人、節目製作人、商標代理人、專利代理人、仲裁人、記帳及報稅代理人、書畫家、版畫家、命理卜卦、工匠、公共安全檢查人員、民間公證人及其他以技藝自力營生者。

第十一條之一 營業人經由依本法第二十八條之一規定應申請稅籍登記之營業人銷售電子勞務予境外自然人，依本法第七條第二款規定適用零稅率者，除前條第二款文件外，並應檢附已依本法第二十八條之一規定辦理稅籍登記之營業人所提供在國外使用之證明文件。

第二十八條之一（刪除）

第三十二條之二 本法第六條第四款規定之營業人，銷售電子勞務之銷售額以外幣計價者，其依本法第三十五條規定申報銷售額、應納或溢付營業稅額時，應依臺灣銀行下列日期牌告外幣收盤之即期買入匯率折算為新臺幣金額：

- 一、申報所屬期間之末日。
- 二、有合併、轉讓、解散或廢止營業者，以事實發生日前一申報所屬期間之末日。

本法第六條第四款規定之營業人，以匯款方式繳納營業稅者，應自行負擔匯費及相關處理手續費用，並以按前項規定計算之本期應納稅額匯入指定公庫。

第一項臺灣銀行牌告之幣別無即期買入匯率者，採現金買入之匯率計算。

第一項各款期間之末日為星期日、國定假日或其他休息日者，以該日之次日為期間之末日；同項各款期間之末日為星期六者，以其次星期一為期間末日。

第三十四條 本法第四章第一節規定計算稅額之營業人解散或廢止營業時，於清算期間需處理餘存貨物或勞務者，仍應向主管稽徵機關申請領用統一發票，並依本法第三十五條規定申報其應納或溢付之營業稅額。

營業人清算期間屆滿當期之銷售額及應納或溢付營業稅額，應於清算期間屆滿之日起十五日內向主管稽徵機關申報繳納或退還。

前二項清算期間，公司組織者，依公司法規定之期限；有限合夥組織者，依有限合夥法規定之期限；非屬公司或有限合夥組織者，自解散或廢止之日起三個月。

營業人未依第一項及第二項規定申報應納稅額者，主管稽徵機關應依本法第四十三條規定核定其銷售額及應納稅額並補徵之。

第三十八條之三 本法第二十八條之一規定應申請稅籍登記之營業人，依第三十八條規定應檢附



之退抵稅款及其他有關文件，以其專供銷售電子勞務予境內自然人使用者為限。

◎廢止本部 100.05.06 台財稅字第 10004500190 號令，並自中華民國 106 年 05 月 01 日生效。(106.05.10 台財稅字第 10604573820 號)

100.05.06 台財稅字第 10004500190 號令，外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，該買受人同一筆勞務交易應給付報酬總額在新臺幣 3 千元以下者，免繳納營業稅。

◎增訂所得基本稅額條例第十二條之一條文；並修正第三條、第十三條、第十四條及第十八條條文。(106.05.10 華總一義字第 10600056431 號)

第三條 營利事業或個人除符合下列各款規定之一者外，應依本條例規定繳納所得稅：

- 一、獨資或合夥組織之營利事業。
- 二、所得稅法第四條第一項第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體。
- 三、所得稅法第四條第一項第十四款規定之消費合作社。
- 四、所得稅法第四條第一項第十九款規定之各級政府公有事業。
- 五、所得稅法第七十三條第一項規定之非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業。
- 六、依所得稅法第七十五條第二項規定辦理清算申報或同條第六項所定經宣告破產之營利事業。
- 七、所得稅結算或決算申報未適用法律規定之投資抵減獎勵，且無第七條第一項各款規定所得額之營利事業。
- 八、所得稅結算申報未適用法律規定之投資抵減獎勵，且無第十二條第一項各款及第十二條之一第一項規定金額之個人。
- 九、依第七條第一項規定計算之基本所得額在新臺幣五十萬元以下之營利事業。
- 十、依第十二條第一項及第十二條之一第一項規定計算之基本所得額合計在新臺幣六百萬元以下之個人。

前項第九款及第十款規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之十以上時，按上漲程度調整之。調整金額以新臺幣十萬元為單位，未達新臺幣十萬元者，按萬元數四捨五入；其調整之公告方式及所稱消費者物價指數，準用所得稅法第五條第四項規定。

第十二條之一 個人及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力，且該關係企業無所得稅法第四十三條之三第一項各款規定者，於個人或其與配偶及二親等以內親屬合計持有該關係企業股份或資本額百分之十以上之情形，該個人應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率計算營利所得，與前條第一項第一款規定之所得合計，計入當年度個人之基本所得額。但一申報戶全年之合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。

前項所稱低稅負國家或地區，依所得稅法第四十三條之三第二項規定認定。

關係企業自符合第一項規定之當年度起，其各期虧損符合所得稅法第四十三條之三第三項規定之查核簽證，並由個人依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起十年內自該關係企業盈餘中扣除，依第一項規定計算個人之營利所得。



個人於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於減除依第一項規定計算之營利所得後之餘額，依前條第一項第一款規定計入獲配年度之所得。但依第一項規定計算之營利所得，未計入當年度個人之基本所得額者，不得減除。

第一項規定之營利所得於實際獲配年度已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於計入個人之基本所得額年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自各該計入個人之基本所得額年度依第十三條第一項前段規定計算之基本稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計該營利所得，而依規定計算增加之基本稅額。

前五項之關係人及關係企業、具有重大影響力、營利所得之計算、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第一項之關係企業當年度適用所得稅法第四十三條之四規定者，不適用前六項規定。

第十三條 個人之基本稅額，為依第十二條及前條第一項規定計算之基本所得額扣除新臺幣六百萬元後，按百分之二十計算之金額。但有第十二條第一項第一款規定之所得者，其已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，得扣抵之。扣抵之數不得超過因加計該項所得，而依前段規定計算增加之基本稅額。

前項扣抵，應提出所得來源地稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證。

第一項規定之扣除金額，其計算調整及公告方式，準用第三條第二項之規定。

第十四條 個人與其依所得稅法規定應合併申報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬，有第十二條第一項各款及第十二條之一第一項金額者，應一併計入基本所得額。

第十八條 本條例施行日期除另有規定外，自中華民國九十五年一月一日施行。但第十五條規定，自九十六年一月一日施行。

本條例中華民國一百零一年八月八日修正公布之條文，自一百零二年度施行；一百零六年四月二十一日修正之條文施行日期，由行政院定之。

◎增訂遺產及贈與稅法第五十八條之二條文；並修正第十二條之一、第十三條及第十九條條文。(106.05.10 華總一義字第 10600056411 號)

第十二條之一 本法規定之下列各項金額，每遇消費者物價指數較上次調整之指數累計上漲達百分之十以上時，自次年起按上漲程度調整之。調整金額以萬元為單位，未達萬元者按千元數四捨五入：

一、免稅額。

二、課稅級距金額。

三、被繼承人日常生活必需之器具及用具、職業上之工具，不計入遺產總額之金額。

四、被繼承人之配偶、直系血親卑親屬、父母、兄弟姐妹、祖父母扣除額、喪葬費扣除額及身心障礙特別扣除額。

財政部於每年十二月底前，應依據前項規定，計算次年發生之繼承或贈與案件所應適用之各項金額後公告之。所稱消費者物價指數，指行政院主計總處公布，自前一年十一月起至該年十月底為止十二個月平均消費者物價指數。

第十三條 遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第十七條、第十七條



之一規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依下列稅率課徵之：

- 一、五千萬元以下者，課徵百分之十。
- 二、超過五千萬元至一億元者，課徵五百萬元，加超過五千萬元部分之百分之十五。
- 三、超過一億元者，課徵一千二百五十萬元，加超過一億元部分之百分之二十。

第十九條 贈與稅按贈與人每年贈與總額，減除第二十一條規定之扣除額及第二十二條規定之免稅額後之課稅贈與淨額，依下列稅率課徵之：

- 一、二千五百萬元以下者，課徵百分之十。
- 二、超過二千五百萬元至五千萬元者，課徵二百五十萬元，加超過二千五百萬元部分之百分之十五。
- 三、超過五千萬元者，課徵六百二十五萬元，加超過五千萬元部分之百分之二十。

一年內有二次以上贈與者，應合併計算其贈與額，依前項規定計算稅額，減除其已繳之贈與稅額後，為當次之贈與稅額。

第五十八條之二 本法中華民國一百零六年四月二十五日修正之條文施行後，依第十三條及第十九條第一項規定稅率課徵之遺產稅及贈與稅，屬稅率超過百分之十至百分之二十以內之稅課收入，撥入依長期照顧服務法設置之特種基金，用於長期照顧服務支出，不適用財政收支劃分法之規定。

◎修正「保稅倉庫設立及管理辦法」部分條文。(106.05.26 台財關字第 1061010989 號)

◎修正「遺產及贈與稅法施行細則」第五十一條。(106.06.13 台財稅字第 10604591070 號)

◎增訂稅捐稽徵法第五條之一及第四十六條之一條文，公布之。(106.06.14 華總一義字第 10600073171 號)

第五條之一 財政部得本互惠原則，與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之條約或協定，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。

與外國政府或國際組織進行稅務用途資訊交換及提供其他稅務協助，應基於互惠原則，依已生效之條約或協定辦理；條約或協定未規定者，依本法及其他法律規定辦理。但締約他方有下列情形之一者，不得與其進行資訊交換：

- 一、無法對等提供我國同類資訊。
- 二、對取得之資訊予以保密，顯有困難。
- 三、請求提供之資訊非為稅務用途。
- 四、請求資訊之提供將有損我國公共利益。
- 五、未先盡其調查程序之所能提出個案資訊交換請求。

財政部或其授權之機關執行第一項條約或協定所需資訊，依下列規定辦理；應配合提供資訊者不得規避、妨礙或拒絕，並不受本法及其他法律有關保密規定之限制：

- 一、應另行蒐集之資訊：得向有關機關、機構、團體、事業或個人進行必要之調查或通知到財政部或其授權之機關辦公處所備詢，要求其提供相關資訊。
- 二、應自動或自發提供締約他方之資訊：有關機關、機構、團體、事業或個人應配合提供相關之財產、所得、營業、納稅、金融帳戶或其他稅務用途資訊；



應進行金融帳戶盡職審查或其他審查之資訊，並應於審查後提供。

財政部或其授權之機關依第一項條約或協定提供資訊予締約他方主管機關，不受本法及其他法律有關保密規定之限制。

前二項所稱其他法律有關保密規定，指下列金融及稅務法律有關保守秘密規定：

一、銀行法、金融控股公司法、國際金融業務條例、票券金融管理法、信託業法、信用合作社法、電子票證發行管理條例、電子支付機構管理條例、金融資產證券化條例、期貨交易法、證券投資信託及顧問法、保險法、郵政儲金匯兌法、農業金融法、中央銀行法、所得稅法及關稅法有關保守秘密規定。

二、經財政部會商各法律中央主管機關公告者。

第一項條約或協定之範圍、執行方法、提出請求、蒐集、第三項第二款資訊之內容、配合提供之時限、方式、盡職審查或其他審查之基準、第四項提供資訊予締約他方之程序及其他相關事項之辦法，由財政部會商金融監督管理委員會及相關機關定之。

本法中華民國一百零六年五月二十六日修正之條文施行前已簽訂之租稅協定定有稅務用途資訊交換及其他稅務協助者，於修正之條文施行後，適用第二項至第四項及依前項所定辦法之相關規定。

第四十六條之一 有關機關、機構、團體、事業或個人違反第五條之一第三項規定，規避、妨礙或拒絕財政部或其授權之機關調查或備詢，或未應要求或未配合提供有關資訊者，由財政部或其授權之機關處新臺幣三千元以上三十萬元以下罰鍰，並通知限期配合辦理；屆期未配合辦理者，得按次處罰。

未依第五條之一第三項第二款後段規定進行金融帳戶盡職審查或其他審查者，由財政部或其授權之機關處新臺幣二十萬元以上一千萬元以下罰鍰。

◎修正加值型及非加值型營業稅法第五十條及第六十條條文，公布之。(106.06.14 華總一義字第 10600073251 號)

◎修正遺產及贈與稅法第五十一條條文，公布之。(106.06.14 華總一義字第 10600073271 號)

◎修正所得稅法第一百十二條條文，公布之。(106.06.14 華總一義字第 10600073281 號)

## 證券法規釋令

◎增訂證券交易稅條例第二條之二條文。(106.04.26 華總一義字第 10600050391 號)

第二條之二 於本條文生效日起一年內，同一證券商受託買賣之同一帳戶於同一營業日現款買進與現券賣出同種類同數量之上市或上櫃股票，於出賣時，按每次交易成交價格依千分之一點五稅率課徵證券交易稅，不適用第二條第一款規定。



## 工商行政法規釋令

◎公司之登記及認許辦法第 16 條。(106.04.05 經商字第 10602407510 號)

依證券交易法第 28 條之 2 條規定辦理庫藏股減資登記應備文件。

按會計師查核簽證公司登記資本額辦法第 2 條第 6 項規定，依證券交易法第 28 條之 2 規定辦理庫藏股減資者，免經會計師查核簽證；惟為利公司登記機關審核，除依公司之登記及認許辦法第 16 條規定檢附應備文件外，仍應請公司檢附減資基準日之資本額變動表憑核。

◎公司法第 111 條。(106.04.17 經商字第 10602016280 號)

經法院判決確定，雙方當事人間之借名登記法律關係已終止，應將登記之系爭出資額移轉登記，並偕同辦理出資額變更登記，則與公司法第 111 條第 1、2 項規定合意轉讓之情形有別，應無該條之適用。公司自得持上開確定判決向登記機關申請辦理相關變更登記。

◎撤銷已歇業、撤銷或廢止登記之商業設立登記之處理。(106.05.10 經商字第 10600585560 號)

1. 按商業登記法第 29 條第 1 項第 1 款規定，登記事項有偽造、變造文書，主管機關據法院之有罪確定判決，為商業登記之撤銷或廢止；倘無有罪確定判決，自無法依該條項規定撤銷商業登記。依來函所述個案，檢察官以追訴權時效完成為不起訴處分，爰法院並無裁判，即無本法第 29 條第 1 項第 1 款規定之適用，惟依相關佐證資料倘得以判斷該商業係由他人冒名申請登記，行政機關得依行政程序法規定為撤銷，惟是否撤銷，主管機關得裁量之。

2. 至於商業已歇業、撤銷或廢止登記後，商業設立登記有撤銷之情事者，參照 99 年 8 月 13 日經商字第 09900625370 號函規定，主管機關應依行政程序法規定，撤銷所為歇業、撤銷或廢止登記之行政處分，以回復其商業主體，再撤銷其商業設立登記，併此敘明。







國 內  
郵 資 已 付

台北郵局許可證  
台北字 6691 號  
無法投遞請退回

**總 部 Head Office**

10541 台北市松山區復興北路 369 號 10 樓  
10F., No. 369, Fusing N. Rd., SongShan Dist.,  
Taipei 10541, Taiwan  
Tel : +886 2 5557-6886  
Fax: +886 2 8770-4180

**台北所 Taipei Office**

10541 台北市松山區復興北路 369 號 10 樓 之 1  
10F-1., No. 369, Fusing N Rd., SongShan Dist.,  
Taipei 10541, Taiwan  
Tel : +886 2 8770-5181  
Fax: +886 2 8770-5191

**彰化所 Changhua Office**

50042 彰化縣彰化市中山路二段 681 號 11 樓  
11F., No. 681, Sec. 2, Zhongshan Rd., Changhua  
City, Changhua County 50042, Taiwan  
Tel : +886 4 725-5601  
Fax: +886 4 724-3494

**台中所 Taichung Office**

40308 台中市西區台灣大道二段 285 號 25 樓  
25F., No. 285, Sec. 2, Taiwan Boulevard, West  
Dist., Taichung 40308, Taiwan  
Tel : +886 4 2329-6111  
Fax: +886 4 2329-9898

**高雄所 Kaohsiung Office**

80250 高雄市苓雅區四維三路 6 號 27 樓之 1  
27F.-1, No.6, Siwei 3rd Rd., Lingya Dist., Kaohsiung  
City 802, Taiwan  
Tel : +886 7 331-2133  
Fax: +886 7 333-1710