

完整版房地產相關稅 負分析(各論)

明達會計師

MINGDA CERTIFIED
PUBLIC ACCOUNTANTS

作者:鄭宏輝 會計師 (107 年 4 月)

目錄

主題 1：土地三角移轉和無償為他人購置不動產在贈與稅的差異

主題 2：土地分割實質課稅函令

主題 3：贈與農地後碰到區段徵收之相關法律及課徵實務分析

主題 4：公共設施保留地抵稅或抵繳之相關研究

主題 5：借牌之相關稅負效果分析

主題 6：假買賣真贈與的稅務案例分享

主題 7：繼承農地之相關土地增值稅及遺產稅的總整理

主題 8：原股東放棄公司現金增資新股認購權，贈與稅徵免處理

原則

主題 9：捐贈給財團法人免課贈與稅或遺產稅的重要規定

主題 10：撤銷贈與是否可以退贈與稅

主題 11：遺產稅抵繳分析

主題 12：使用人頭之法律關係及稅負問題探討

主題 13：剩餘財產請求權與遺產稅之關係

主題 14：稅務機關對於二親等以內親屬之款項往來認定為借貸或

贈與之處理準則

主題 1：土地三角移轉和無償為他人購置不動產在贈與稅的差異

[分析]

1. 土地三角移轉在以下的新聞中，抓到會補稅加罰，甚或會被移送刑事訴追，這種租稅規避的風險甚高，應避免進行之。
2. 但民間常見的父母直接由其資金無償購置不動產，依據遺產贈與稅法第 5 條規定為”視同贈與”，另外依據財政部 760506 台財稅第 7571716 號函規定，稽徵機關碰到視同贈與案件應先通知納稅人於 10 日內補報贈與稅，納稅人不願意補報才會補稅加罰。因此此行為抓到僅會補稅而不罰，其稅務風險較進行搞怪的”三角移轉”降低許多，納稅人進行稅務規劃時應注意這兩種行為的稅務差異點。

[新聞]

不動產假買賣真贈與 罰

財政部表示，稅捐單位認定的不動產三角移轉，是指納稅義務人將其所
有不動產，先移轉給第三人，再由第三人轉讓予其二親等以內的親屬，
以規避相關稅負，只要不動產三角移轉為「假買賣真贈與」，國稅局將
補徵贈與稅並移罰。

過去有民眾詢問，甲君父親三年前出售房地一筆給劉君，現在劉君有意要轉讓，甲君有意買回，是否涉及核課贈與稅。國稅局指出，若父親與劉君間，以及劉君與甲君的兩階段買賣關係，雙方確有訂定買賣契約的真意，且有履行買賣契約的對價，買賣行為屬真實，則移轉行為並不涉及贈與。

但若有「假買賣真贈與」的情形，經稅捐單位查明不動產所有人移轉予第三者，以及第三者移轉予特定人的有償行為是屬虛偽者，實質認定為原所有人與二親等親屬間的贈與，應依法課徵贈與稅，並處以所漏稅額一倍至三倍的罰鍰，以及依稅捐稽徵法第 41 條追究刑事責任，其有教唆或幫助者，亦應依稅捐稽徵法第 43 條追究刑事責任。

[法令]

1. 遺產贈與稅法

第五條（視同贈與）

財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：

.....

三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。

.....

2. 財政部 760506 台財稅第 7571716 號函

以贈與論課稅案件稽徵機關應先通知納稅人於十日內申報

依遺產及贈與稅法第五條規定，以贈與論課徵贈與稅之案件，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後十日內申報，如逾限仍未申報，依同法第四十四條規定處罰。

主題 2：土地分割實質課稅函令

[函令]

財政部 930811 台財稅字第 09304539730 號令

利用應稅與免稅土地辦理共有物分割逃漏案件應依實質課稅原則課徵

原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規

定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。

[實質課稅法律依據]

1. 民國 86-98 年，實質課稅的理論依據是大法官釋字 420 號解釋

大法官會議 860117 釋第 420 號

獎勵投資條例第二十七條所指非以有價證券買賣為專業者，應就營利事業實際營業情形，核實認定

解釋文

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。行政院中華民國八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所得稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸。

2. 民國 98 年之後，實質課稅原則入法

稅捐稽徵法 第十二條之一

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。

稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。

納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。

前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。

納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。

納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。

主題 3: 贈與農地後碰到區段徵收之相關法律及課徵實務分析

[分析]

1. 原來是農地，贈與給民法 1138 條之繼承人(即直系血親卑親屬、父母、兄弟姊妹或祖父母等)之後，原則上在贈與五年內要保持農業使用，假若在贈與後五年內被區段徵收，依照遺產贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定，此為該農地”依法變更為非農業用地”，故可不補繳贈與稅。另外，依據土地稅法第 39 之 1 第 2 項規定，這種狀況也是得免補徵土地增值稅。
2. 但假若是農地在經依法律變更為非農業用地後才要贈與這農地給民法 1138 條之繼承人，適用免稅的條件則變得嚴格許多，需同時取得(1)都市計畫主管機關核發符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項規定情形之證明，及(2)農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，才可適用免稅。

假若此時無法同時取得以上兩種文件，則會被補徵贈與稅，這個稅務陷阱不可不慎之。
3. 但假如是贈與農地時贈與人就知道此農地會被區段徵收變更地目，則國

稅局會用實質課稅原則將此行為視為贈與”權利”，在納稅者權利保護法實施前，會補稅加罰一倍(有多個行政法院判決可供參考)。茲舉 103 年度訴字第 1991 號判決中國稅局的看法：

實質上，原告已知其所贈與之標的，屬已無法於 5 年內繼續作農業使用之農地，而係經由系爭土地所有權移轉予受贈人後，使受贈人可於 98 年 1 月之公告期間，向臺北市政府地政處土地開發總隊，申請以徵收後可供建築之抵價地折算抵付應領地價補償費，故實質上，原告贈與標的為取得系爭土地區段徵收抵價地權利。

4. 以上第 3 點，在民國 106 年 6 月 28 日納稅者權利保護法實施後，可以想辦法爭取補稅而免罰，法條如下：

第七條（實質課稅與租稅規避責任）

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。

稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。

納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟

效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。

納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。

第三項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。

納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。

本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。

[總結整理]

- 106年12月28日之後租稅規避而開單的實質課稅案件，不應處稅捐罰款。
- 106年12月28日之前租稅規避而開單的實質課稅案件，罰款金額要低於本稅的15%+利息。
- 實質課稅案件在稅務查核時不得作不實之陳述，否則仍應照原有之裁罰倍數表加以處罰。

[法律規定]

1. 遺產贈與稅法

第二十條 (89.1.26.修正) (不計入贈與總額之項目)

左列各款不計入贈與總額：

.....

五、作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第一千一百三十八條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。受贈人自受贈

之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。

2. 土地稅法

第三十九條之一（土地區段徵收之減免）

區段徵收之土地，以現金補償其地價者，依前條第一項規定，免徵其土地增值稅。但依平均地權條例第五十四條第三項規定因領回抵價地不足最小建築單位面積而領取現金補償者亦免徵土地增值稅。

區段徵收之土地依平均地權條例第五十四條第一項、第二項規定以抵價地補償其地價者，免徵土地增值稅。但領回抵價地後第一次移轉時，應以原土地所有權人實際領回抵價地之地價為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，準用前條第三項之規定。

3. 農業發展條例 第三十八條之一（農業用地經依法律變更為非農業用地申請適用不課徵土地增值稅或免徵遺產稅贈與稅或田賦）

農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：

- 一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。
- 二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。

本條例中華民國七十二年八月三日修正生效前已變更為非農業用地，經直轄市、縣（市）政府視都市計畫實施進度及地區發展趨勢等情況同意者，得依前項規定申請不課徵土地增值稅。

[課徵實務分享]

贈與農地要免稅不可不知

財政部臺北國稅局表示，農業用地經依法律變更為非農業用地後，須同時取得(1)都市計畫主管機關核發符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項規定情形之證明，及(2)農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，所贈與之

該農業用地，始得申請適用不計入贈與總額而免徵贈與稅。

該局指出，農業發展條例第 38 條第 2 項規定，作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人（即直系血親卑親屬、父母、兄弟姊妹或祖父母）者，其土地及地上農作物之價值，免徵贈與稅。故贈與人為一般農地之贈與，經向農業主管機關取得「農業用地作農業使用證明書」（核發單位：市政府區公所）後，即可申請依遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定不計入贈與總額而免徵贈與稅。若所贈與之土地原屬農業用地，惟已依法變更為非農業用地，縱變更後仍合法持續為農業使用者，除檢具該土地作農業使用證明書（核發單位：市政府產業發展局）外，應另取得都市計畫主管機關核發該土地符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定之證明，始可申請適用免徵贈與稅。

該局舉例說明，贈與人甲於 104 年贈與土地與胞弟乙，並檢附臺北市政府產業發展局核發之「土地作農業使用證明書」，向該局申請適用不計入贈與總額，嗣經該局查得系爭土地已由農業用地變更為非農業用地，乃向都市發展局查詢，發現系爭土地並不符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項各款情形之一，遂依法發單補徵贈與稅。

該局呼籲，多數納稅義務人誤認贈與作農業使用之土地，僅取得農業主管機關出具之農業使用證明書即可符合免徵贈與稅規定，疏未查明該土地是否經依法由農業用地變更為非農業用地，而應另檢附都市計畫主管機關出

具之證明，始得適用免徵贈與稅之規定。故納稅義務人在贈與土地時，應先瞭解相關免稅規定並取得完備之證明文件，避免不符合免稅規定而遭核定補徵。

(聯絡人：法務二科林稽核；電話 2311-3711 分機 1903)

主題 4: 公共設施保留地抵稅或抵繳之相關研究

● 遺產稅部分

[法令規定整理]

1. 遺產稅抵繳規定部分：

- A. 假如是購入土地後，該地才變成公共設施保留地，或是該地在劃設為公設地後因繼承移轉予被繼承人或贈與人所有，且於劃設後至該次移轉前未曾以繼承以外原因移轉者，才可以用公告現值抵繳遺產稅。
- B. 直接購入公共設施保留地，則只能用比例抵繳，抵繳公式為
- $$\text{公共設施保留地得抵繳遺產稅或贈與稅之限額} = \text{依本法計算之應納遺產稅額或贈與稅額} \times (\text{申請抵繳之公共設施保留地財產價值} \div \text{全部遺產總額或受贈財產總額})$$

以上的規定是財政部在民國 99 年 1 月 13 日所制定的租稅漏洞防堵措施。

[相關法令之規定本文]

遺產及贈與稅法施行細則

第四十四條 (99.1.13.修正) (以土地抵繳贈與稅款)

被繼承人遺產中依都市計畫法第五十條之一免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。

依本法第七條第一項之規定，以受贈人為納稅義務人時，納稅義務人得以受贈財產中依都市計畫法第五十條之一免徵贈與稅之公共設施保留地申請抵繳贈與稅款。

前二項之公共設施保留地，除於劃設前已為被繼承人或贈與人所有，或於劃設後因繼承移轉予被繼承人或贈與人所有，且於劃設後至該次移轉前未曾以繼承以外原因移轉者外，得抵繳之遺產稅或贈與稅款，以依下列公式計算之金額為限：

公共設施保留地得抵繳遺產稅或贈與稅之限額 = 依本法計算之應納遺產稅額或贈與稅額 × (申請抵繳之公共設施保留地財產價值 ÷ 全部遺產總額或受贈財產總額)

[相關新聞稿]

財政部990201新聞稿

以公共設施保留地抵繳遺產稅或贈與稅將受限制

財政部為維護稅制公平，遏止有心人士藉低價買進公共設施保留地抵繳高額稅款之投機現象，自 99 年 1 月 13 日起，以遺產中或受贈財產中之公共設施保留地抵繳遺產稅、贈與稅，將原准以全額抵繳稅額，修正為按該公共設施保留地之價值占全部遺產總額或受贈財產總額比例計算之應納稅額為限。

財政部臺灣省北區國稅局表示：財政部此次修正遺產及贈與稅法施行細則第 44 條規定，主要考量遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項已明定不易變價或保管或時價低落之課徵標的物採限額抵繳，避免免稅財產之抵繳優於應稅財產之不合理情形。同時鑑於現行公共設施保留地之抵繳價值是按公告現值計算，遠高於該等土地之市價，為防止少數人的投機心理，避免形成稅制不公，因此配合修正。其計算方式如下：公共設施保留地得抵繳遺產稅或贈與稅之限額＝依遺產及贈與稅法計算之應納遺產稅額或贈與稅額×(申請抵繳之公共設施保留地財產價值÷全部遺產總額或受贈財產總額)。

北區國稅局進一步說明，但為充分顧及公共設施保留地原始持有者之權益，對於土地經都市計畫劃設為公共設施保留地前已為被繼承人或贈與人所有，或於劃設後因繼承移轉予被繼承人或贈與人所有，且於劃設後至該次移轉前未曾以繼承以外原因移轉者，仍然可以該公共設施保留地全數抵繳遺產

稅或贈與稅款。

● 所得稅部分

[法令規定整理]

1. 93.1.1 之前：捐贈給政府可以 100% 用公告現值認列為捐贈扣除額。(造成亂象)
2. 93.1.1—101.11.21：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。
3. 101.11.21：此行政函令被大法官以釋字 705 號宣告違憲，立即失效。
4. 101.11.21—105.8.1：財政部新聞稿表明立場，將盡速完成母法的立法以強化法律授權依據，在立法完成前，財政部要求各地區國稅局加強查核，其經查獲個人藉捐贈實物以規避綜合所得稅且涉及稅捐稽徵法第 41 條規定以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，將移送地方法院檢察署追究其刑事責任，希望能有效遏止實物捐贈避稅之歪風。(告知納稅人在立法空窗期仍不宜用捐贈公設地逃漏稅)
5. 105.8.1 增訂所得稅法第 17 條之 4，以訂立母法方式成為防堵捐贈公設地避稅的法律依據；105.11.16 訂定的”個人以非現金財產捐贈列報扣除

金額之計算及認定標準”第二條規定，假如納稅義務人未提出實際取得該公共設施保留地的成本之確實憑證，則依捐贈時公告土地現值百分之十六計算捐贈扣除額。

[相關法令之規定本文]

1. 所得稅法第十七條之四（105.7.27.增訂；自 105.8.1.施行）（以非現金財產捐贈列舉扣除金額之計算）

納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，納稅義務人依第十七條第一項第二款第二目之一規定申報捐贈列舉扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但有下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之

標準核定之：

- 一、未能提出非現金財產實際取得成本之確實憑證。
- 二、非現金財產係受贈或繼承取得。
- 三、非現金財產因折舊、損耗、市場行情或其他客觀因素，致其捐贈時之價值與取得成本有顯著差異。

前項但書之標準，由財政部參照捐贈年度實際市場交易情形定之。

本法中華民國一百零五年七月十二日修正之條文施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第一項規

定。

2. 個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準

第二條

納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體（以下簡稱政府機關或團體），該非現金財產係出價取得者，納稅義務人依本法第十七條第一項第二款第二目之一規定列報捐贈列舉扣除金額，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。

但納稅義務人未提出實際取得成本之確實憑證者，依下列規定計算：

一、土地：依捐贈時公告土地現值按捐贈時政府已發布最近臺灣地區消費者物價總指數調整至土地取得年度之價值計算之。但依都市計畫法指定之公共設施保留地及經政府闢為公眾通行道路之土地，依捐贈時公告土地現值百分之十六計算之。

3. 釋字 705 號(101.11.21 發布)

財政部令捐地申報列舉扣除額金額認定標準依該部核定，違憲？

解釋文： 財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第○九二○四五二四六四號、第○九三○四五二四六四號、第○九四○四五〇〇〇七〇號、第○九五○四五〇七六八

○號、第○九六○四五○四八五○號、第○九七○四五一○五三○號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

理由書： 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五○號、第六五七號解釋參照）。

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1固就捐贈之列舉扣除額規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」惟所捐贈者若為實物，例如土地，究應以何標準計算認列減除之扣除額度，所得稅法未有明文，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。財政部中華民國九十二年六月三日台財稅字第○九二○四五二四六四號令：「三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之

計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」九十三年五月二十一日台財稅字第○九三○四五—四三二號令：「個人以繼承之土地捐贈，……，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部九十二年六月三日台財稅字第○九二○四五—二四六四號令第3點規定之標準認定之。」九十四年二月十八日台財稅字第○九四○四五○○○七○號令及九十五年二月十五日台財稅字第○九五○四五○七六八○號令，均以：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」九十六年二月七日台財稅字第○九六○四五○四八五○號令及九十七年一月三十日台財稅字第○九七○四五—一〇五三○號令分項說明，意旨相同。以上六令(下併稱系爭令)，就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，上述九十二年、九十三年令僅概括規定由稽徵機關依財政部核定之標準認定，九十四年令進而確定認定標準，九十五年、九十六年及九十七年令則採取與九十四年令相同之認定標準。

所得稅法第十三條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」上級機關為協助下級機關或

屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。系爭令針對所捐獻之土地原係購入但未能提示土地取得成本確實證據，或原係受贈或繼承取得者，如何依前揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 1 規定認列所得稅減除之扣除額，所為之補充規定。惟其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。是系爭令上開釋示部分與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

[相關新聞稿]

1. 財政部 1011122 新聞稿

財政部對於司法院釋字第 705 號解釋捐地列舉扣除金額認定標準違憲之說明

101 年 11 月 21 日司法院釋字第 705 號解釋略以，財政部 92 年 6 月 3 日、93 年 5 月 21 日、94 年 2 月 18 日、95 年 2 月 15 日、96 年 2 月 7 日、97

年 1 月 30 日發布台財稅字第 0920452464 號、第 0930451432 號、第 09404500070 號、第 09504507680 號、第 09604504850 號、第 09704510530 號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之 16% 計算部分，與憲法第 19 條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。該解釋理由書略以，前開財政部相關令釋內容，涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之，依此，該解釋對財政部核釋列舉扣除得認列之金額之內容並未解釋違憲，僅對其欠缺法律明確授權而作出違憲之解釋。

財政部說明，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定，個人對政府之捐贈，可全數扣除，不受金額限制。土地稅法第 39 條規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅。爰 92 年度以前，個人購買公共設施保留地捐贈予政府，地方政府核發給捐贈人之證明函或相關文件，係以該土地之公告土地現值作為捐贈土地之權利價值，捐贈者申報綜合所得稅時，乃以前開公告土地現值作為列報減除捐贈列舉扣除之金額，造成部分高所得者藉低價購入之公共設施保留地捐贈政府，而按高於其實際取得成本之公告土地現值列報捐贈列舉扣除，以規避

綜合所得稅之情事（90 年度至 92 年度依公告土地現值統計之捐地金額分別為 1 百餘億元、7 百餘億元、1 千 2 百餘億元），不僅未符所得稅法捐贈列舉扣除之精神，亦成為實質漏稅之情事，各界咸認為應予導正，予以遏止以維護租稅公平。該部乃本於職權發布前述各令，補充規範購地捐贈者，於申報綜合所得稅時，以土地實際購入成本認定捐贈扣除金額；未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報該部核定者外，其捐贈列舉扣除金額得依各年度「個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準」認定（93 至 96 年度係按捐贈土地之公告土地現值之 16% 計算）。

據財政部財稅資料中心提供之 92 年度至 97 年度綜合所得稅申報核定統計專冊及各地區國稅局提供 89 年度至 91 年度及 98 年度個人對政府捐贈土地之統計，首揭各令發布並自 93 年度起實施後，93 年度個人以土地捐贈列舉扣除之件數及金額，由 92 年度 13,311 件、1,283.54 億元，大幅銳減為 2,561 件、21.65 億元，其後並逐年遞減，97 年度之件數及金額僅為 151 件、0.75 億元，該等解釋令對遏止不當逃漏稅，維護租稅公平及保障政府稅收，有顯著助益。

財政部表示，前開釋令係該部為維護租稅公平本諸職權所為之核釋，其遏

止捐地節稅之成效亦有目共睹。惟為符合上開司法院解釋文意旨，該部將儘速研提所得稅法修正條文，規定個人以實物捐贈政府或教育、文化、公益、慈善機關或團體列報捐贈列舉扣除之金額應以實際取得成本為準，其未能提出取得成本之確實證據，或係受贈或繼承取得者，將由稽徵機關參照當年度實際市場交易情形，依查得資料認定之，以強化法律授權依據，俾符合憲法第 19 條租稅法律主義。在立法完成前，財政部將責由各地區國稅局加強查核，其經查獲個人藉捐贈實物以規避綜合所得稅且涉及稅捐稽徵法第 41 條規定以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，將移送地方法院檢察署追究其刑事責任，希望能有效遏止實物捐贈避稅之歪風。

2. 財政部訂定發布「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準」(以下簡稱本標準)

詳細內容

財政部表示，105 年 7 月 27 日修正公布所得稅法第 17 條之 4 規定略以，納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者(以下簡稱政府機關或團體)，納稅義務人列報捐贈列舉扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準；其未能提出取得成本之確實憑證，或該非現金財產係受贈或繼

承取得，或因折舊、損耗、市場行情或其他客觀因素，致其捐贈時之價值與取得成本有顯著差異者，由稽徵機關依該部訂定標準核定之。

為利徵納雙方對非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定，有一致遵循標準，財政部於今(16)日訂定發布本標準條文計 7 條，內容說明如下：

一、本標準之法律授權依據。(第 1 條)

二、以買賣取得之非現金財產捐贈，其捐贈列舉扣除金額計算規定。(第 2 條)

(一) 除法律另有規定外，以實際取得成本為原則。

(二) 未提出實際取得成本之確實憑證者：

1、 土地、房屋：

(1) 依捐贈時公告土地現值、房屋評定標準價格，按捐贈時政府已發布最近臺灣地區消費者物價總指數調整至取得年度之價值計算。

(2) 公共設施保留地及公眾通行道路之土地，依捐贈時公告土地現值之 16% 計算。

(3) 前開以公告土地現值 16% 計算之基準，自 106 年起，由財政部各地區國稅局參照捐贈年度實際市場交易情形調整擬訂報財政部公告。

2、 股票：

(1) 上市(櫃)、興櫃：以捐贈日或捐贈日後第一個有交易價格日之收盤價或加權平均成交價格計算。

(2)未上市(櫃)：以捐贈日最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值或以捐贈日公司資產淨值核算之每股淨值計算。

3、其餘非現金財產(大樓工程、綠美化工程、骨灰(骸)存放設施、救護車、文物等)：

以受贈政府機關或團體出具含有捐贈時時價之捐贈證明，並經主管稽徵機關查核屬實之金額計算。

(三) 以繼承、遺贈或受贈取得之非現金財產捐贈，其捐贈列舉扣除金額以取得時據以課徵遺產稅或贈與稅之價值計算。(第3條)

(四) 捐贈之非現金財產因折舊、損耗、市場行情或其他客觀因素，致其捐贈時之價值與依第2條及第3條規定計算之金額有顯著差異者，其捐贈列舉扣除金額，由稽徵機關參照捐贈年度實際市場交易情形查核認定之金額計算。(第4條)

(五) 納稅義務人以本標準所訂「其他非現金財產」捐贈者，得向主管稽徵機關申請核定捐贈之金額。(第5條)

(六) 本標準發布施行前，尚未核課或尚未核課確定之案件，其非現金財產捐贈列舉扣除金額之計算適用第2條至第4條規定。(第6條)

(七) 本標準之施行日期。(第7條)

財政部指出，非現金財產屬公共設施保留地或公眾通行道路之土地，納稅義務人未能提供實際取得成本之確實憑證者，考量該等土地用途已受

拘限，且據往年稽徵實務，其公平市價低於土地公告現值，為避免該等土地淪為高所得者「低價買進，高價抵稅」之操作工具，違反所得稅法公益捐贈列舉扣除規定之立法目的，經稽徵機關實地調查廣為蒐集資料，並參照實際市場行情，本標準第 2 條第 1 項第 1 款但書乃定明依捐贈時公告土地現值之 16% 計算，並於同條第 2 項明定，該計算基準，自 106 年度起，由該部各地區國稅局參照捐贈年度實際市場交易情形調整擬訂，報請該部公告，以符實際。

財政部補充說明，考量隨經濟發展，非現金財產種類可能推陳出新，本標準第 2 條第 1 項第 11 款及第 5 條乃規定，納稅義務人以買賣取得之第 2 條第 1 項第 1 款至第 10 款以外之「其他非現金財產」捐贈，未能提供實際取得成本之確實憑證者，得以受贈政府機關或團體出具含有捐贈時時價之捐贈證明，並經主管稽徵機關查核屬實之金額計算其列舉扣除金額，此外，納稅義務人以「其他非現金財產」捐贈者，亦得向主管稽徵機關申請核定捐贈之金額。該部未來將配合新型態捐贈及稽徵實務需要，適時檢視更新本標準相關條文，以利徵納雙方遵循。

附「個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準」總說明及逐條說明。

新聞稿聯絡人：吳科長君泰

聯絡電話：2322-8122

主題 5: 借牌之相關稅負效果分析

[分析本文]

1. 借牌之法律行為在稅捐機關眼中會以強烈之有色眼光來進行嚴格檢驗，
以下是收集各種稅務新聞稿之後的整理
2. 自然人借營造牌: 未辦營業登記，補營業稅加罰一倍，並補營所稅、未分配盈餘稅、綜所稅，借用營造牌去投標政府工程還有可能觸犯政府採購法第 87 條第 5 項之妨害投標罪(該項法律原文: 意圖影響採購結果或獲取不當利益，而借用他人名義或證件投標者，處三年以下有期徒刑，得併科新臺幣一百萬元以下罰金。容許他人借用本人名義或證件參加投標者，亦同。)
3. 營利事業借營造牌: 稅務上應以稅捐稽徵法第 44 條之行為罰論處。(借用他公司牌照進行商業交易，並取得他公司所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，係違反稅捐稽徵法第 44 條所規定應自他人取得憑證而未取得之違章行為)。另外在刑罰部分，借用營造牌去投標政府工程也有可能觸犯政府採購法第 87 條第 5 項之妨害投標罪
4. 醫師借牌取得收入，為違法所得，應該申報為”其他所得”。

[新聞之一]—借營造牌

借牌營業有刑責

財政部南區國稅局表示，凡從事承攬工程，對外營業收取報酬之行為，應於開始營業前申請營業登記，並繳納稅捐。違反規定者，會被依法追繳稅款，並處以罰鍰。如借用他人營造業登記證從事承攬工程，並以該未實際承攬工程之營業人開立統一發票作為領款之憑證者，可依稅捐稽徵法第41條之規定，以不正當方法逃漏稅捐移送司法機關偵辦其刑責。

該局進一步說明，納稅義務人甲君，有意承攬公共工程，因本身未具營造廠資格，竟借用符合資格之乙公司名義與證件承攬工程，經人檢舉東窗事發而遭偵辦調查，甲君除遭該局補徵營業稅及裁處罰鍰計達3,000餘萬元外，甲君及乙公司之代表人則分別被依稅捐稽徵法第41條及第43條規定移送法辦，經法院判決渠等以不正當方法逃漏稅捐、協助他人逃漏稅捐處有期徒刑有案。

該局提醒轄內營造廠商，勿隨意將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票交付使用領款等；同時也呼籲欲承攬工程之個人，請依法辦理營業登記，並按自身具備資格，從事承攬工程，勿借用他人證照承攬工程，補稅及罰鍰等金錢

損失事小，判處徒刑則非同小可，請納稅義務人多加注意。

[新聞之二]—借進出口資格

財政部 971031 新聞稿

借用他公司牌照進口貨物，並取得他公司所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，違反稅捐稽徵法第 44 條規定

財政部臺灣省北區國稅局表示，借用他公司牌照進口貨物，並取得他公司所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，係違反稅捐稽徵法第 44 條所規定應自他人取得憑證而未取得之違章行為，營業人不可不慎。

該局指出，法務部調查局偵辦甲公司走私案件，查獲乙公司有逃漏稅捐情事通報稅捐稽徵機關，經核定乙公司 89 年至 90 年間進貨 2,639,232 元，未依法取得進項憑證，卻以非交易對象之甲公司開立之統一發票作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額 131,962 元，核定補徵營業稅 131,962 元，並依稅捐稽徵法第 44 條規定，按查明認定之總額 2,639,232 元處 5% 罰鍰 131,961 元。乙公司不服，主張本件係單純之進口貿易案件，由甲公司進口成衣，依法向海關申報辦理報關，甲公司即為系爭貨物所有人，乙公司之實際交易對象為甲公司云云，申經復查及提起訴願均遭駁回，提起行政訴訟經臺北高等行政法院判決駁回確定。該判決指出，甲公司係

借牌予乙公司進口系爭成衣，依實質課稅原則，並非本案之納稅主體，不應取得進口稅捐單據，亦不得開立銷項憑證予乙公司；而乙公司為實際進口人，應依法取得海關出具之進口稅捐單據，卻取得甲公司所開立之統一發票，作為進項憑證，並持以扣抵銷項稅額，虛報進項稅額 131,962 元，違反行為時稅捐稽徵法第 44 條所規定應自他人取得憑證而未取得之違章行為；又統一發票之使用，涉及與營業有關稅捐稽徵之正確性，使用他營業人領用之統一發票，或使他人使用自己領用之統一發票，不僅使有關稅捐之稽徵發生錯誤，且將發生勾稽上之困擾，衍生不必要之作業程序，故行為時稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定……應自他人取得憑證而未取得……應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」已明定未依法給與他人憑證或取得憑證者，應予處罰，並將之界定為行為罰，如有該行為即應處罰，不以稽徵機關是否發現，或產生實際漏稅之危害為必要……本件既係借用他公司牌照進口之行為，將實際進口者隱匿其間而未外露，即與「借牌營業」之情形相近，均為法所不許。

[新聞之三]—借醫師執照

財政部 970223 新聞稿

醫師借牌收入屬所得稅法規定之其他所得

財政部臺灣省中區國稅局表示，醫師如將所取得之合法醫師資格及證照租借他人使用，而未自行執行醫療業務，違反醫師法規定，其所取得之代價係「違法所得」，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得，應依規定申報其個人綜合所得稅。

該局近來查獲某醫院自 85 年起至 94 年 3 月止，以每月 15,000 元代價向醫師李君租用醫師證書，其負責人王君未依所得稅法第 89 條第 3 項規定列單向稽徵機關申報。該局認為李君並未親自在甲醫院執行醫療業務，而係違法將其醫師證照租借與甲醫院使用，甲醫院每年給付予李君之租借醫師證照對價，為李君之違法所得，核屬所得稅法規定之其他所得，扣繳義務人王君自應依規定將給付所得資料列單向主管稽徵機關辦理申報，並將免扣繳憑單填發李君，李君則應依規定申報綜合所得稅。(編註：誰會去自己去申報借牌的違法所得)

[新聞之四]—借營造牌

財政部 1031016 新聞稿

借牌投標違反政府採購法之刑事罰，與未辦營業登記逃漏稅之行政罰，並無「一事不二罰」之適用

依行政罰法第 26 條「一行為不二罰」原則，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但違反者如屬於不同行為，就沒有「一行為不二罰」原則之適用。

南區國稅局舉例說明，A 君係僅具丙級營造廠資格之某營造公司實際負責人，其得悉某醫院之廣場工程招標案後，因受限於該工程須具備甲級營造廠資格者，方符合投標資格，乃向無投標意願但具甲級營造廠資格之 B 公司負責人 C 君，借用 B 公司名義與證件參與投標，並得標承攬該工程，案經檢察官偵結起訴後，法院以 A 君與 C 君分別犯有政府採購法第 87 條第 5 項前、後段之妨害投標罪，各判處有期徒刑確定。嗣經該局調查結果，認定 A 君未依規定申請營業登記，由 B 公司代替其開立承攬該工程之銷項統一發票並取得有關之進項憑證，涉有逃漏營業稅及未依法取得進項憑證之違章情事，經核定追繳營業稅 940 餘萬元，並裁處 1 倍漏稅罰 940 餘萬元及未依法取得憑證行為罰 100 萬元。

A 君不服，提起行政救濟主張，其違反政府採購法已遭科處刑罰確定，依行政罰法第 26 條規定，一事不二罰、刑法優先原則，不應再就違反營業稅法裁處罰鍰；案經最高行政法院審理認為，A 君未依規定申請營業登記，銷售貨物（勞務）未依規定開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，即構成違反營業稅法之規定，並不以 A 君違反政府採購法為前提要件，且 A 君

違反政府採購法及營業稅法，兩者分屬不同行為，尚無一事不二罰之適用，
乃判決 A 君敗訴並告確定。

[新聞之五]—借營造牌

財政部 1060718 新聞稿

借牌投標違反政府採購法，與未辦營業登記逃漏稅之處罰，並無「一事不二罰」之適用

南區國稅局表示，依行政罰法第 26 條第 1 項前段規定，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但違反政府採購法與違反加值型及非加值型營業稅法兩者分屬不同行為，無一事不二罰之適用。

該局查獲轄內甲君有意承攬某一廣場之工程，惟該工程須具備甲級營造廠牌照，方符合投標資格，其因而借用有甲級營造廠牌照 A 公司之名義與證件參與投標，並以最低價得標承攬工程，案經地方法院判決甲君與 A 公司負責人乙君分別犯有政府採購法第 87 條第 5 項妨害投標罪，處甲君及乙君有期徒刑，併科罰金確定，該局乃認定甲君於 98-99 年未依規定申請營業登記，借用 A 公司名義與證件承攬工程，並由 A 公司代替甲君開立統一發票，未依規定申報銷售額 1 億 8 千多萬元，除追繳營業稅外，同時處 1 倍

漏稅罰及行為罰 100 萬元。

甲君不服，主張其向 A 公司借牌承攬該工程，因違反政府採購法第 87 條第 5 項規定，已遭科處刑罰確定，卻又以違反營業稅法，遭補稅裁罰，依行政罰法第 26 條第 1 項規定，一事不二罰，刑法優先原則，自不得再對其裁處行政罰鍰等理由提起行政救濟，但遭最高行政法院判決駁回。判決理由指出，甲君未依規定申請營業登記，98-99 年銷售貨物（勞務）未依規定開立統一發票並申報銷售額繳納營業稅，即構成違反營業稅法之規定，並不以甲君違反政府採購法為前提要件，且係分屬不同行為，尚無一事不二罰之適用；且 A 公司在金融機構開立活期存款帳戶供甲君於施作工程時使用，國稅局經審酌調查筆錄、檢察官起訴書、刑事判決書所載內容、相關營業人及訴外人等金融機構資金之流向，始為認定。由此可證，甲君係出於自己承攬之意思，違法借用 A 公司執照之方式為之，足認係甲君為本件承攬人，國稅局補徵所漏稅額 9 百餘萬元及裁處 1 倍漏稅罰及行為罰 100 萬元，並無違誤。

主題 6: 假買賣真贈與的稅務案例分享

假借二親等親屬間買賣以達到贈與移轉不動產，依實質課稅補稅處罰

財政部中區國稅局東勢稽徵所表示，近日查核發現納稅義務人甲君於 102

年 1 月申報將其所有房屋及土地出售予其子乙君，申報贈與稅時主張二親等親屬間買賣，依遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款但書規定免徵贈與稅，經查核資金流程，實際上係屬贈與行為，甲君漏報贈與稅 66 萬元，除予補稅外再予送罰，得不償失。

該所說明，甲君將其名下公告現值 980 萬元土地及房屋以買賣名義移轉乙君，主張扣除 220 萬元免稅額及婚嫁贈與 100 萬元後，差額 660 萬元向親戚丁君借款支付，該所查核甲君出售房地 660 萬元資金去向，得知甲君將 440 萬元贈與其配偶丙君，再由丙君於 101 年底及 102 年 1 月分別贈與乙君各 220 萬元，甲君另於 102 年 1 月贈與乙君 220 萬元，乙君隨即將 660 萬元償還丁君。經查甲君係利用買賣形式規避贈與稅，以達到贈與乙君不動產之經濟效果，爰以遺產及贈與稅法第 4 條規定補徵稅款 66 萬元外，並依同法第 45 條規定按所漏稅款裁處 2 倍以下罰鍰。甲君不服申請行政救濟，已遭駁回，業已確定。

該所指出，如有二親等以內親屬間買賣免徵贈與稅，事後買賣資金回流者，請儘速依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，自動補報並補繳稅款，以免被查獲後除須補稅外還要處罰。

主題 7: 繼承農地之相關土地增值稅及遺產稅的總整理

前言：繼承農地相關的土地增值稅和遺產稅的法律規定及相關函令牽扯的範圍既多又廣，一般非專業人士不容易窺其堂奧，在此整理相關的法律規

定及函令規定供分享之。

[法律規定]

1. 繼承土地免土地增值稅

土地稅法

第二十八條（土地增值稅之課徵範圍）

已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。

（編註：繼承後再度出售，土地增值稅之成本由繼承時公告現值來計算之）

2. 繼承農地免遺產稅，但在繼承五年內必須仍作農業使用

遺產及贈與稅法

第十七條（89.1.26.修正）（遺產稅之扣除額）

左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：

.....

六、遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使

用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。

3. 繼承農地免遺產稅，但繼承5年內仍要農用

農業發展條例

第三十八條（農用農地及地上農作物遺產稅、贈與稅、田賦之減免）

作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物之價值，免徵遺產稅，並自承受之年起，免徵田賦十年。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。

.....

4. 農地移轉可申請不課徵土增稅，但在持有期間都維持農業使用方能免土

增稅

土地稅法

第三十九條之二（89.1.26.修正）（農業用地移轉應否課稅規定）

作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。

前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。

前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。

.....

[相關解釋函令]

1. 財政部961023台財稅字第09600269730號函

受贈人於5年內將受贈之免稅農地贈與其他受贈人無免追繳贈與稅之適用

主旨：受贈人於受贈之日起5年內將受贈之農業用地贈與其他受贈人，無本部88年5月20日台財稅第881914409號函之適用。

2. 財政部750307台財稅第7533046號

因繼承而分割不動產不課土增稅

因繼承而分割不動產，乃係取得遺產單獨所有之手段，且遺產尚包括動產，僅不動產分割，無法審究是否與應繼分相當。基於上述理由，因繼承而分割不動產時，不論分割之結果與應繼分是否相當，依照土地稅法第 28 條但書規定，均不課徵土地增值稅；繼承人先辦理公同共有登記嗣後再辦理分割登記者，亦同。再行移轉核計土地增值稅時，其前次移轉現值，仍應依土地稅法第 31 條第 2 項規定，以繼承開始時該土地之公告現值為準

3. 財政部 940223 台財稅字第 09404514140 號函

繼承人辦理繼承登記後以判決共有物分割而取得土地不課稅

有關繼承人先辦理公同共有繼承登記後，因無法達成協議分割，而以「判決共有物分割」為登記原因取得土地，應有本部 75 年 3 月 7 日台財稅第 7533046 號函規定不課徵土地增值稅之適用。

4. 財政部 930811 台財稅字第 09304539730 號令

利用應稅與免稅土地辦理共有物分割逃漏案件應依實質課稅原則課徵

原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法

第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。

5. 財政部 910604 台財稅字第 0910453064 號令

土地移轉後塗銷登記恢復原狀者其已納增值稅款應予退還

一、土地原以買賣原因而為之所有權移轉登記，經債權人訴請法院民事判決確定其買賣關係不存在，應予塗銷並已向地政機關辦理塗銷登記，恢復為原所有權人名義者，其原已繳納之稅款，應予退還。

二、有關上開退稅請求權消滅時效期間之起算點，應自法院民事判決確定之日起算，又退稅請求權之消滅時效期間如係於行政程序法施行後發生者，應有行政程序法第 131 條第 1 項規定之適用。

6. 財政部 900719 台財稅字第 0900038524 號令

農地移轉申請不課稅於辦竣登記前仍可改申請依法課稅

農業用地移轉，雙方當事人原申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，經核發不課徵證明書在案，如於辦竣移轉登記前，復又共

同提出申請依法課徵土地增值稅，應准予受理。

7. 財政部 741119 台財稅第 24991 號函

撤銷贈與後經判決將所有權移轉登記予贈與人應課土增稅

紀君贈與其子土地後撤銷贈與，經法院判決其子應將原受贈土地之所有權移轉登記予紀君，依最高法院 18 年抗字第 241 號判例，自應依照判決所示辦理所有權移轉登記。紀君土地雖屬原贈與之撤銷，但既應辦理所有權移轉登記，依規定仍應課徵土地增值稅。

主題 8: 原股東放棄公司現金增資新股認購權，贈與稅徵免處理原則

[分析]

這又是一個財政部會明確地加以實質課稅的避稅態樣，我讀完這個函令後的解讀是，舉例來說，當某間公司現金增資前的每股淨值是 50 元，每股現金增資認購價格為 10 元，原股東放棄認購而讓其二親等內親屬認購現金增資股，這種案件查獲後會”補稅加罰”，而非僅補稅，故此行為具有租稅風險。

[函令本文]

財政部 1001110 台財稅字第 10004533940 號令

原股東放棄公司現金增資新股認購權，贈與稅徵免處理原則

核釋公司辦理現金增資，原股東放棄依持股比例取得新股認購權之課稅規定

一、原股東係單純放棄新股認購權利者，不構成贈與行為。

二、原股東形式上雖放棄認股，惟實質上係藉由其對公司董事會之掌控，使公司就其未認購部分於依公司法第 267 條第 3 項規定洽特定人認購時，以其指定之人為該特定人，於符合下列情況者，係以迂迴方式無償轉讓新股認購權予該特定人，應依實質課稅原則核課贈與稅，並由稽徵機關負舉證責任：(一) 增資公司以未上市、未上櫃且非興櫃之公司為限。(二) 原股東對公司董事會洽特定人之行為具直接或間接之掌控力。(三) 該特定人為原股東二親等以內親屬，如為其他第三人(含法人)，以實質經濟利益仍歸原股東二親等以內親屬者為限。(四) 每股認購價格與增資時每股淨值顯不相當且總價差鉅大，經核認以該價格增資並放棄認股有違一般經驗法則。

三、上開適用實質課稅原則之案件，其贈與日在本令發布日以前者，准予補稅免罰；其贈與日在本令發布日之翌日以後且未申報贈與稅者，除補稅外並應依遺產及贈與稅法第 44 條處罰。

參照：財政部說明，公司辦理現金增資，如新股認購價格遠低於每股淨值，該增資股票對於每股內含股東權利將產生稀釋效果，認購價與股權淨值之價差應具實質上經濟利益，則原股東放棄其依原持股比例已取得公司增資新股認購權，如僅單純放棄該認購權利，並不構成贈與行為；惟如原股東形式上雖放棄認股，而實質上經由其對公司董事會之掌控，使公司就其未認購部分於洽特定人認購時，以其指定之人為該特定人，等同將新股認購權利無償轉讓他人而生贈與財產之實質效果，即以迂迴方式達到無償移轉新股認購權與特定人之目的，自應以已具備課稅構成要件之實質經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，依實質課稅原則核課贈與稅並處以罰鍰。

財政部進一步說明，上開適用實質課稅原則課徵贈與稅構成要件事實之認定，稽徵機關就其事實負有舉證之責任；又此類案件贈與日在該令發布日以前者，准予補稅免罰。此外，財政部呼籲，本令發布後，納稅義務人若有不當租稅規劃情事，應儘速依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定自動補報，以免稽徵機關查獲後予以補稅並處罰。

[法務部見解]—不認同國稅局看法

法務部 1001007 法律字第 1000023308 號

有關未上市（櫃）公司股東依其原持股比例已取得公司增資新股認購權，是否屬有實質價值之財產權，以及該股東放棄認股而由公司董事會洽特定人認購之行為性質為何等疑義

主旨：有關未上市（櫃）公司股東依其原持股比例已取得公司增資新股認購權，是否屬有實質價值之財產權，以及該股東放棄認股而由公司董事會洽特定人認購之行為性質為何等疑義乙案，復如說明二至六，請查照參考。

說明：

.....

五、復按司法院釋字第 420 號解釋及稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項，固揭諸租稅法律主義精神及實質課稅原則，惟同法第 3 項亦明定「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」，其立法理由略以：「實質課稅原則是稅捐稽徵機關課稅的利器，納稅義務人往往質疑稅捐稽徵機關有濫用實質課稅原則，造成課稅爭訟事件日增，為紓減訟源。爰參照司法院釋字第 420 號解釋及最高行政法院 81 年判 2124 號、82 年判 2410 號判決意旨，增訂本條文，規範稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義。」

行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第 43 條規定：「行政機關

為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」所謂論理法則，係指依立法意旨或法規之社會機能就法律事實所為價值判斷之法則而言。所謂經驗法則，係指由社會生活累積的經驗歸納所得之法則而言（最高法院 91 年度台上字第 741 號判決、本部 100 年 5 月 6 日法律決字第 1000011926 號函參照）。準此，行政機關依職權作成行政決定前之調查證據、認定事實，係採職權調查主義，故行政機關對於應依職權調查之事實，負有概括調查義務，且應依各種合法取得之證據資料認定事實、作成行政決定。至於與行政決定有關事實是否存在，行政機關應依各種合法取得之證據資料，本於其確信予以認定；而確信事實存在之標準，必須具有「高度之可能性」，亦即經合理之思維而無其他設想之可能（本部 93 年 8 月 17 日法律字第 0930032588 號函參照）。是以，本案來函說明四、五所指案例，僅以公司所洽特定人為該公司第 2 代家族成員，及僅以股份淨值或股份市場價格高於 10 元之認購價格，即認定公司原有股東係以形式上放棄認股，藉由迂迴方式達到無償移轉新股認購權與特定人之目的乙節，惟就上市(櫃)公司在公開證券交易市場交易實務而言，市場成交價格常有低於股票淨值者；而在其洽特定人承購方面，股票承購價格低於市價者，亦多所存在，此乃股市交易存有風險性使然；故要求非上市(櫃)公司之洽特定人承購價須相同或高於市價，其法源或立論基礎何在？未見說明。從而，此項論

斷係置法規所規範之法律行為構成要件、法規之立法意旨、法規主管機關所為之相關解釋、或股票交易實務於不論，亦未見稽徵機關就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，加以舉證。揆諸上開說明，自難單憑稽徵機關片面臆斷認定，否則即有違實質課稅原則之真諦。至於有無必要如來函說明五所指將「放棄認股」與「洽特定人認股」間之特別關連條件，循遺產及贈與稅法第5條之例，明定為「以贈與論」之範疇（即舉證責任之倒置，最高行政法院99年判字第1022號判決參照），俾符合租稅法律主義精神及法律明確性，仍請貴部本於職權研議是否修法，併予敘明。

六、另來函說明六所指民法第244條第1項規定：「債務人所為之無償行為，有害及債權者，債權人得聲請法院撤銷之。」因該撤銷權之行使，宜如何保全其債權乙節，請參酌民事訴訟法第522條以下保全程序有關假扣押、假處分規定為之。

主題 9: 捐贈給財團法人免課贈與稅或遺產稅的重要規定

[分析]

1. 捐贈給財團法人不是當然免稅，需要先申報贈與稅並經審查拿到證明書之後，再交付捐贈財產才安全。
2. 其相關的審查重要行政規則名稱非常的長，叫做「捐贈教育文化公益慈

善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準」。

3. 該辦法只有短短三條，但最容易讓捐贈達不到免稅標準的是(我認為是增加母法沒有的限制)---- 依其創設目的經營業務，辦理具有成績，經主管機關證明者；亦即，只要納稅人捐贈的財團法人，只要該財團法人沒有拿到其目的主管機關的績優證明，捐贈就要課徵”贈與稅”，在此情形下，沒有先申報贈與稅拿到免稅證明的贈與行為，則會被補稅加罰(除非捐贈金額未達 220 萬元)，這點是很特殊的規定，謹此分享之。

[新聞之一]

個人捐贈財產給財團法人，應先申報贈與稅並經審查，核發證明書後，再交付捐贈財產

日前接獲民眾來電，個人捐贈不動產給財團法人，申報贈與稅時應如何計算贈與金額。

財政部中區國稅局豐原分局表示，贈與人在 1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。又捐贈財團法人主張不計入贈與總額者，必須該財團法人符合行政院頒定之「捐贈教育文化公益慈善宗教團體

祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準」之規定。

該分局表示，贈與人捐贈財團法人之財產如為應辦理產權登記者，於辦理移轉登記時，依規定當事人需檢附稽徵機關核發之相關證明書，是捐贈人於完成財產捐贈前，已知悉該捐贈行為是否應課徵贈與稅，可以選擇是否捐贈；如所捐贈財產屬免辦理產權登記（例如現金等）者，捐贈人可逕交付受贈單位，惟受贈單位倘於受贈後始經稽徵機關審查不符合不計入贈與總額適用標準之規定，應補徵捐贈人贈與稅款，倘未申報者並應裁處罰鍰。

納稅義務人如有任何問題，歡迎撥打免費服務電話 0800-000321 洽詢，該分局將竭誠為您服務。

新聞聯絡人：豐原分局營所遺贈稅課孫愛華

聯絡電話：04-25291040 轉 126

[新聞之二]

財政部 1021126 新聞稿

個人捐贈財團法人財產應先申請審查並經核發證明書後，再交付捐贈財產
財政部中區國稅局表示，贈與人在 1 年內贈與他人之財產總額超過贈與稅

免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內辦理贈與稅申報。又捐贈財團法人主張不計入贈與總額者，必須該財團法人符合行政院頒定之「捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準」之規定。

該局指出，贈與人捐贈財團法人之財產如為應辦理產權登記者，於辦理移轉登記時，依規定當事人需檢附稽徵機關核發之相關證明書，是捐贈人於完成財產捐贈前，已知悉該捐贈行為是否應課徵贈與稅，可以選擇是否捐贈；如所捐贈財產屬免辦理產權登記（例如現金等）者，捐贈人可逕交付受贈單位，惟受贈單位倘於受贈後始經稽徵機關審查不符合不計入贈與總額適用標準之規定，應補徵捐贈人贈與稅款，倘未申報者並應裁處罰鍰。

國稅局查獲一案例，甲君於 96 年間自所有銀行帳戶轉帳 220 餘萬元予某財團法人，構成將自己財產無償給予該財團法人，並經該財團法人允受而生效力之贈與行為，惟甲君並未向國稅局辦理贈與稅申報，嗣經查得該財團法人於受贈時，其組織章程未明訂賸餘財產之歸屬、未曾向主管機關申請績優證明、不符合機關團體所得稅免稅標準，以及捐贈人配偶及三親等以內之親屬擔任該財團法人董事或監事人數已超過全體董事或監事人數之三分之一等事實，即受贈人之資格並不符合不計入贈與總額規定之適用，另

又查得贈與人於同年間轉帳予子女 420 萬餘元，遂核定贈與人當年度贈與總額 640 萬餘元，應納贈與稅 50 餘萬元，並裁處罰鍰 50 餘萬元。

該局特別提醒納稅義務人，倘其當年度加計該捐贈財團法人金額超過贈與稅免稅額者，應先向稽徵機關申請審查並經核發證明書後，再交付捐贈財產。

[相關法令之一]

捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準

第一條

本標準依遺產及贈與稅法第十六條第三款及第二十條第三款規定訂定之。

第二條

對符合左列規定之財團法人組織之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業捐贈之財產，不計入遺產總額或贈與總額：

一、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益者。

二、其章程中明定該組織於解散後，其賸餘財產應歸屬該組織所在地之地

方自治團體，或政府主管機關指定或核定之機關團體者。但依其設立之目的，或依其據以成立之關係法令，對解散後賸餘財產之歸屬已有規定者，得經財政部同意，不受本款規定之限制。

三、捐贈人、受遺贈人、繼承人及各該人之配偶及三親等以內之親屬擔任董事或監事，人數不超過全體董事或監事人數之三分之一者。

四、其無經營與其創設目的無關之業務者。

五、依其創設目的經營業務，辦理具有成績，經主管機關證明者。但設立未滿一年者，不在此限。

六、其受贈時經稽徵機關核定之最近一年本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，經依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準核定免納所得稅者。但依規定免辦申報者，不受本款之限制。

前項第六款前段所定財團法人，其登記設立未滿一年，或尚未完成登記設立且依遺產及贈與稅法規定對之捐贈得不計入贈與總額中者，該款之所得，係以其設立當年度之所得為準。

第三條

本標準自發布日施行。

[相關法令之二]

財政部 860506 台財稅第 861895866 號函

捐贈財產成立財團法人須俟法人設立之登記完成且符合相關規定方可不計入贈與總額

主旨：財產所有人捐贈財產成立財團法人，應俟受贈組織於法人登記簿記載完畢且經查明符合「捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準」第二條規定時，再依遺產及贈與稅法第 20 條第 3 款規定辦理。

[相關法令之三]

財政部 991025 台財稅字第 09900347790 號函

贈與人捐贈時受贈之財團法人未符合相關標準嗣始符合該標準依法自不得免徵贈與稅

贈與人捐贈時，受贈之財團法人未符合「捐贈教育文化公益慈善宗教團體祭祀公業財團法人財產不計入遺產總額或贈與總額適用標準」，嗣始符合該標準，有無遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 3 款規定適用乙案，請參照最

高行政法院 97 年度裁字第 00388 號裁定及臺中高等行政法院 95 年度訴字第 00479 號判決意旨辦理。

主題 10:撤銷贈與是否可以退贈與稅

[分析]

請各位注意，撤銷贈與在民法上是合法的行為，但贈與稅金竟然沒辦法退喔。

[相關新聞]

現金已移轉子女所有並完成贈與稅申報，嗣後反悔立約撤銷贈與，仍應課徵贈與稅

日期：105-09-23 資料來源：財政部

南區國稅局表示，贈與人同 1 年內現金贈與之金額合計數超過全年免稅額時，應將該年度內以前各次贈與事實及納稅情形，向稽徵機關合併辦理贈與稅申報。

該局說明，轄內甲君於 104 年 1 月 6 日將現金 180 萬元贈與其女，並如期辦理贈與稅申報；因贈與財產總額 180 萬元，未超過當年度免稅額 220 萬元，經國稅局核定免納贈與稅。嗣甲君於 104 年 12 月 2 日書立贈與契約書，

將現金 220 萬元贈與其子乙君，於同年 12 月 3 日向國稅局申報贈與稅。因現金已轉存乙君銀行帳戶，已生物權移轉效力，且甲君有贈與意思表示，並經乙君允受，符合課徵贈與稅要件，國稅局以甲君在同 1 年內先後 2 次贈與之金額合計數已超過免稅額，併予核定贈與總額 400 萬元，應納稅額 18 萬元。

甲君不服，先以免稅額計算錯誤申請更正，後主張贈與款項予乙君，為附有負擔之贈與，乙君未履行負擔，雙方立約撤銷贈與，返還贈與現金 220 萬元，並請求國稅局撤銷贈與稅。嗣經國稅局以本案計算之贈與稅額並無錯誤，且甲君簽訂之動產贈與契約沒有「負擔」之約款存在，其雙方立約撤銷贈與係在國稅局查獲之後所為，並不影響已成立之贈與效力，案經最高行政法院判決上訴駁回確定。

該局提醒民眾，同 1 年內個別（數個）受贈人自同一贈與人所受贈額度雖在免稅額度內，贈與人仍應對數個受贈人之贈與金額併計，以計算正確之贈與總額及應納稅額，其誤以個別受贈人受贈額度未超過免稅額度，即不用課徵贈與稅，係對法令之誤解。民眾如有稅務疑義，可就近向國稅局洽詢，或於上班時間撥打免費服務電話 0800-000321，將有專人為您詳細解說。

新聞稿聯絡人：法務二科林稽核 06-2298099

[相關函令]

財政部920219台財稅字第0920451458號令

依判決等塗銷移轉登記申請退還贈與稅者需依法具有撤銷權

贈與不動產，已繳清贈與稅並完成移轉登記者，應不准撤回贈與稅申報。
惟贈與人如有法定之撤銷權，例如民法第八十八條、第九十二條、第四百十二條、第四百十六條等，於取具法院確定判決或與確定判決有同一效力之法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書等，並據以塗銷移轉登記回復所有權後，申請撤回贈與稅申報及退稅者，除有撤銷權之事實業經法院調查認定可據以退稅外，稽徵機關仍應就其是否有撤銷權之事實本諸職權調查認定，於就當事人提出之證據查證屬實後，始准予退稅。

我國有關財產權之民事訴訟係採當事人進行主義，故當事人取具之法院確定判決，應視判決內容決定應否再調查事證，如判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院調查認定者，則法院認定之事實，除有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判決或對他造主張之事實為自認者，因被告認諾（即承認原告之訴為有理由）後，法院並不調

查原告有無此項權利，即以認諾為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告敗訴，又經他造自認之事實，主張事實之當事人就該事實無庸舉證，法院應據為認定事實及裁判之基礎，不必另行調查證據認定該自認之事實是否與真正之事實相符，故判決如有認諾或自認之情事者，稽徵機關仍應本諸職權再調查事證。至其取具法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書者，因事實並未經法院調查認定，故稽徵機關亦應本諸職權調查認定。

主題 11: 遺產稅抵繳分析

[遺產稅土地抵繳問題]

1. 被繼承人所持有之道路用地：假若此筆土地是在購入後才變成公共設施保留地，此土地在可以在遺產稅申報時以土地公告現值全額抵繳遺產稅，相關法條依據如下：

遺產及贈與稅法施行細則

第四十四條（99.1.13.修正）（以土地抵繳贈與稅款）

被繼承人遺產中依都市計畫法第五十條之一免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。

依本法第七條第一項之規定，以受贈人為納稅義務人時，納稅義務人得以受贈財產中依都市計畫法第五十條之一免徵贈與稅之公共設施保留地申請抵繳贈與稅款。

前二項之公共設施保留地，除於劃設前已為被繼承人或贈與人所有，或於劃設後因繼承移轉予被繼承人或贈與人所有，且於劃設後至該次移轉前未曾以繼承以外原因移轉者外，得抵繳之遺產稅或贈與稅款，以依下列公式計算之金額為限：

$$\text{公共設施保留地得抵繳遺產稅或贈與稅之限額} = \text{依本法計算之應納遺產稅額或贈與稅額} \times (\text{申請抵繳之公共設施保留地財產價值} \div \text{全部遺產總額或受贈財產總額})$$

但假若是變成公設地之後才取得此地，則繳納遺產稅時只能“比例抵繳”。

2. 持分農地抵繳法律見解說明：

相關法律規定：遺產贈與稅法第 30 條第 4 項：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課

徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。」

A. 假如是被繼承人的農地持分：國稅局一定要接受抵繳。但此農地要自願成為應稅之遺產才可以(此農地補徵 20% 的遺產稅，抵繳 100%)

a. 假如國稅局職權上認定為”易於變價及保管”之農地，則會全額同意抵繳。

b. 假如國稅局職權上認定為”不易變價及保管”或”申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價”為低之農地(農地不容易短期內土地價格發生大跌)，則只能比例抵繳：抵繳金額= 該項財產價值/全部課徵標的物價值比例計算 * 應納稅額

實務上，假若該農地上面清空地上物，此持分農地在國稅局會傾向認為”易於變價及保管”之農地。

B. 假如是繼承人之農地持分：

a. 假如國稅局職權認定為”易於變價及保管”之農地，則可全額抵繳。

b. 假如國稅局職權上認定為”不易變價及保管”之農地，則完全不可抵繳。

[相關新聞]

被繼承人所遺美國豪宅是否可以抵繳遺產稅

財政部北區國稅局表示，近來接獲納稅義務人詢問被繼承人未遺留任何現金、銀行存款，因核定遺產稅應納稅額超過 30 萬元，可否以其所有美國豪宅抵繳遺產稅呢？

該局說明，依據遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定，遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。因此，美國豪宅並非在中華民國境內，故無法受理以該筆財產抵繳遺產稅。

該局進一步說明，稅款之繳納，原以現金繳納為原則，因此，實物抵繳以現金不足繳稅部分為範圍，本案被繼承人未遺留現金或銀行存款，依前揭規定應可受理實物抵繳，惟該抵繳標的應以在中華民國境內之課徵標的物為限，該筆豪宅因非屬境內標的物，故無法受理，納稅義務人可選擇在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物辦理抵繳。

新聞稿聯絡人：徵收科 劉股長

聯絡電話：(03)3396789 轉 1581

主題 12:使用人頭之法律關係及稅負問題探討

由於文化使然，華人社會使用人頭的現象十分普遍，本文擬就使用人頭之原因加以探討，並探討其法律關係及稅負問題，最後則探討假若人頭負責人欲辭任之相關規定及作法。

1. 使用人頭的可能原因

A.個人因為法律原因(例如：欠稅、欠債等)，名下不能有資產。

B.想分散所得

C.名人針對某些行為或交易不想親自出面

D.人情義理

2. 相關法律見解分析

A.稅捐機關傾向認定為民法之”隱名合夥”(法界不完全同意此等見解)

民法債篇各論有”隱名合夥”之章節來規範清楚此種行為之權利義務。稅務機關在定性法律關係時，傾向認定為隱名合夥而課徵隱名人之其他所得。

以下為相關之民法規定，在此分享之：

第七百條

稱隱名合夥者，謂當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益，及分擔其所生損失之契約。

第七百零一條

隱名合夥除本節有規定者外，準用關於合夥之規定。

第七百零二條

隱名合夥人之出資，其財產權移屬於出名營業人。

第七百零三條

隱名合夥人，僅於其出資之限度內，負分擔損失之責任。

第七百零四條

隱名合夥之事務專由出名營業人執行之。

隱名合夥人就出名營業人所為之行為，對於第三人不生權利義務之關係。

第七百零五條

隱名合夥人如參與合夥事務之執行，或為參與執行之表示，或知他人表示其參與執行而不否認者，縱有反對之約定，對於第三人，仍應負出名營業人之責任。

第七百零六條

隱名合夥人，縱有反對之約定，仍得於每屆事務年度終，查閱合夥之賬簿，並檢查其事務及財產之狀況。

如有重大事由，法院因隱名合夥人之聲請，得許其隨時為前項之查閱及檢查。

第七百零七條

出名營業人，除契約另有訂定外，應於每屆事務年度終計算營業之損益，其應歸隱名合夥人之利益，應即支付之。

應歸隱名合夥人之利益而未支取者，除另有約定外，不得認為出資之增加。

第七百零八條

除依第六百八十六條之規定得聲明退夥外，隱名合夥契約，因下列事項之一而終止：

- 一、存續期限屆滿者。
- 二、當事人同意者。
- 三、目的事業已完成或不能完成者。
- 四、出名營業人死亡或受監護之宣告者。
- 五、出名營業人或隱名合夥人受破產之宣告者。
- 六、營業之廢止或轉讓者。

第七百零九條

隱名合夥契約終止時，出名營業人，應返還隱名合夥人之出資及給與其應得之利益。但出資因損失而減少者，僅返還其餘存額。

B. 法界之實務見解則有認為使用人頭之行為應為“隱名代理”，茲舉兩起法院判決如下：

a. 最高法院 101 年度台上字第 1774 號民事判決

按債權債務之主體應以締結契約之當事人為準，而債權債務為特定人間之關係，債權人不得對契約上所載之債務人以外之人請求

給付（本院十八年上字第一九五三號、四十年台上字第一二四一號判例參照）。若本人係由代理人代理締結契約，須先由本人授與代理權，再由代理人於代理權限內，以本人名義向契約相對人或由相對人受意思表示，其效力始能直接歸屬於本人（民法第一百零三條參照）。至於學說上所稱之「隱名代理」，乃指代理人為代理行為時，雖未載明被代理人（本人）之名義，惟僅以代理人自己名義為之，如其情形可推知其有代理本人之意思，而為相對人明知或可得而知者，亦生對本人發生代理之效果而言。……
況隱名代理性質上屬於有權代理之形態，倘其情形為相對人所明知或可得而知，其效力即應直接歸屬於本人，不以事後經本人承認為必要，此與無代理權人所為之法律行為，須經本人承認，始對本人發生效力者不同（民法第一百七十條第一項參照）。

b. 最高法院 103 年度台上字第 1032 號民事判決

所謂代理，係代理人於代理權限內，以本人之名義，為意思表示或受意思表示。代理人未以本人名義或明示以本人名義為法律行為，實際上有代理本人之意思，且為相對人所明知或可得而知者，雖仍對本人發生代理之效力，惟究以代理人有代理之意思，即有

使代理行為之效力歸屬本人，而為相對人所明知或可得而知，始足當之。

C. 要注意的是，假如把土地放在人頭(出名人)名下，人頭未經借名人同意而擅自處分，為保障交易安全及善意受讓第三人，依據最高法院 106 年度第 3 次民事庭會議決議，該決議採有權處分說(亦即此移轉行為有效)，但借名人應可向出名人就出售價金依法請求之。

以下是最高法院 106 年度第 3 次民事庭會議決議內容：「不動產借名登記契約為借名人與出名人間之債權契約，出名人依其與借名人間借名登記契約之約定，通常固無管理、使用、收益、處分借名財產之權利，然此僅為出名人與借名人間之內部約定，其效力不及於第三人。出名人既登記為該不動產之所有權人，其將該不動產處分移轉登記予第三人，自屬有權處分。」

3. 相關稅務新聞稿及解釋函令

A. 財政部 950517 新聞稿

隱名共同出資購買土地，隱名合夥人依出資比例取得抵價地所有權之利益，應歸課個人綜合所得稅。

財政部臺灣省南區國稅局表示，轄內納稅義務人謝君與案外人林君等 18 人於 62 年間共同出資購買高雄市 2 筆土地，因該等土地為農業用地，而謝君等未具自耕農身分，致無法辦理產權過戶，僅登記於具備自耕農身分之案外人林君一人名下，該等土地嗣於 78 年間經高雄市政府辦理區段徵收，並於 89 年間獲配高雄市 5 筆抵價地。謝君依出資比例取得抵價地所有權，經該局依上揭抵價地持分移轉登記時之公告現值，核定謝君該年度其他收入，又謝君未能提示購入系爭土地成本之相關資料供核，乃以該等土地購入時之公告地價，依謝君應有部分比例計算土地成本，減除成本後，核定謝君當年度之其他所得。

謝君不服，主張其按原始出資比例取回抵價地所有權，並非獲得利益，無所得稅課徵問題為由，資為爭議。案經復查、訴願均遭駁回，謝君仍不服，提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決謝君敗訴。

高雄高等行政法院判決略以，系爭土地既登記於林君名下，謝君依民法第 758 條規定，尚非系爭土地所有權人，其對林君得行使返還土地之債權請求權，然因該債權請求權之標的物經區段徵收而無法實現，謝君因而取得抵價地之代替利益，核其性質屬於債

權之實現，衡諸行為時所得稅法第 14 條規定各類所得之定義，應為該條第 1 項第 10 類所規範之「其他所得」無訛，該局援引該規定，為課徵依據，洵無違誤，乃判決謝君敗訴。

B. 財政部 1000325 新聞稿

利用人頭買賣房地從事營利行為，應歸屬為實際出資者補課營業稅及所得稅

臺北市國稅局表示，最近輿論關切某些不動產大戶，以人頭買賣房地，該局已積極蒐集相關資料著手進行調查，若查獲經認定係以營利為目的之營業行為，不僅會歸屬為實際出資者補稅，並將依稅法規定處罰。

該局說明，報載某些個人利用大量人頭從事房屋買賣，該局已成立專案小組積極進行查核比對，如查獲認定係以營利為目的營業行為，會將售屋收入歸屬為實際出資者補徵 5% 營業稅，其利益則再課徵所得稅並依稅法規定處罰；至於如個人購置不動產或投資黃金店面，長期持有出租，賺取租賃所得之型態，與短期操作頻繁交易之樣態不同，其所得仍應依稅法規定申報課稅。

該局進一步說明，這些被利用之人頭，有否涉及稅捐稽徵法第 43 條規定，協助他人以不正當方法逃漏稅情事，會依檢調單位查核之證據及適用相關法律規定辦理。

C.財政部 950223 台財稅第 09504507760 號

合資購地再與建設公司合建分售按出資比例返還利益屬其他所得數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅。

■ 最近在民國 104 年度又有兩個與隱名合夥有關的稅務規定：

A. 以下的課稅函令解讀起來是查獲隱名合夥關係時，出名人和隱名人會依照其所拿到的實際盈餘分別課稅，假設是出名人，應該是課營利所得，隱名人應該有可能是認定為"其他所得"。

財政部 1040612 台財稅字第 10404578020 號令

核釋「所得稅法」第 14 條有關隱名合夥營利事業之盈餘分配課徵所得稅相關規定

核釋隱名合夥營利事業之盈餘分配課徵所得稅規定：

一、依民法第 702 條及第 704 條第 2 項規定，隱名合夥人出資之財產權屬於出名營業人，且就出名營業人所為之行為對第三人不生權利義務之關係，是其投資於營利事業之盈餘分配所得，應併入出名營業人所得課徵綜合所得稅。但出名營業人於簽訂契約後曾檢約報經該管稽徵機關核備，或稽徵機關查得隱名合夥人及出名營業人實際獲配之盈餘者，應按實際分配情形，分別核課隱名合夥人及出名營業人之個人綜合所得稅。

二、廢止本部 44 年台財稅發第 7014 號令及 63 年 9 月 4 日台財稅第 36543 號函。

B. 以下的新聞稿於民國 104 年 7 月 2 日發布，要小心，這是筆者第一次發現使用人頭竟然要追加一條”營業稅”的例子。

購置不動產時借用他人名義登記，嗣後出售，應按債權買賣課徵營業稅

財政部中區國稅局表示，營業人購買房屋及土地借名登記在他人名下再行出售，其性質屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受人，惟有納稅義務人誤以為出售土地債權等同土地交易，免徵營業稅，致申報營業稅時漏報銷售額而遭補稅處罰。

該局表示，最近查獲轄內甲君未依規定辦理營業登記從事不動產買賣業務，並為規避稽徵機關查核，將其所購置之不動產借名登記在他人名下，嗣再轉售獲利。因甲君尚非系爭房地之所有權人，銷售借名登記於他人之房地，其所取得經濟上之利益，非為處分系爭房地之直接對價，核屬銷售債權行為，無免徵營業稅之適用。甲君未依規定申辦營業登記而營業，其漏報房屋及土地債權銷售額債權銷售額，經該局依規定補稅處罰計 160 餘萬元。

該局進一步說明，民法規定「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失、及變更者，非經登記，不生效力。」故不動產所有權係採登記要件及絕對效力主義，又加值型及非加值型營業稅法課稅範圍包括銷售勞務，係指銷售貨物以外得為交易之標的，包括專利、商標等無實體財產權及提供貨物與他人使用、收益等並取得對價。上述之營業人雖非系爭房地之所有權人，惟其對出名者擁有得隨時終止契約返還房地之請求權，該請求權係屬「債權」

性質，嗣出售該不動產並取得對價時，應認屬其銷售該請求權，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票報繳營業稅。

C. 函釋字號:經商字第一〇六〇二〇一六二八〇號

發布日期:106年4月17日

△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。

一、按公司法第111條第1、2項規定：「股東非得其他全體股東過半數之同意，不得以其出資之全部或一部，轉讓於他人。」、「前項轉讓，不同意之股東有優先受讓權，如不承受，視為同意轉讓，並同意修改章程股東及其出資額事項。」。是以，有限公司股東之出資轉讓，應經其他全體股東過半數之同意，乃屬附有條件始得轉讓。惟上開規定，係就股東出資額合意轉讓所為規定；如該出資額本即無轉讓之事實，自與此一規定情形有別，合先敘明。

二、爰依本案卷附臺灣臺北地方法院 105 年度訴字第 880 號民事判決略以：「按借名登記，乃當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約……。」是以，本案經法院判決確定，雙方當事人間之借名登記法律關係已終止，蔡○玲應將登記為其名義之系爭出資額移轉登記予蔡○宏，並偕同辦理出資額變更登記，則與上開公司法第 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。

（經濟部一〇六、四、一七經商字第一〇六〇二〇一六二八〇號函）

4. 以上之稅務相關規定之整理分析：

A. 隱名合夥過去可能會被國稅局套用贈與，核課最高到 50% 的贈與稅，近年來的法律及稅務見解則將其定性為隱名合夥，並將其轉為成為隱名合夥人的其他所得(所得稅最高稅率為 45%)，可減除必要之成本費用，故假若某人為隱名合夥人，建議要留下此交易行為的相關成本費用憑證，未來才能減除其他所得。

B. 假若是以隱名合夥方式逃漏房地產炒作利潤並從事分散所得的逃漏稅行為，則會補課營業稅和營所稅，還會依據稅捐稽徵法第 43 條移送法辦。

C. 依據民國 104 年的最新課稅實務，出名營業人於簽訂契約後曾檢約報經該管稽徵機關核備，或稽徵機關查得隱名合夥人及出名營業人實際獲配之盈餘者，可以按實際分配情形，分別核課隱名合夥人及出名營業人之個人綜合所得稅。

D. 在營業稅部份，購置不動產時借用他人名義登記，嗣後出售，則應按債權買賣課徵營業稅。

主題 13: 剩餘財產請求權與遺產稅之關係

剩餘財產未移轉配偶 被盯上

聯合新聞網 記者蘇秀慧／台北報導 2018 年 1 月 10 日 上午 1:12

夫妻剩餘財產差額分配請求權近年來已成為遺產稅節稅新管道，國稅局已將此類案件專案列管，緊盯納稅義務人是否在一年內給付請求權金額的財產給被繼承人的配偶，未給付部分也會追繳應納稅負。

南區國稅局表示，夫妻剩餘財產差額分配請求權具有降低遺產稅負效果，近年來，申請案件有逐年增加趨勢，以該局近五年統計，案件數量增加近一倍，因此，已專案列管。

該局日前在查核被繼承人 A 君遺產稅案件時，發現申報配偶剩餘財產差額分配請求權扣除額 1,400 餘萬元，但部分財產屬於被繼承人死亡前兩年內贈與給配偶的財產，雖須併入遺產總額課徵遺產稅，但已非被繼承人的現存婚後財產，且其生存配偶該項財產是無償取得，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍，經重新計算核定扣除額 1,000 餘萬元，剔除 400 餘萬元，按稅率 10% 補徵稅額 40 餘萬元。

官員表示，被繼承人死亡前兩年內贈與配偶的財產，依遺產及贈與稅法第 15 條規定，應併入其遺產總額課徵遺產稅。

但依民法第 1030 條之 1 規定，因繼承或其他無償取得的財產，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍，自遺產總額中扣除。

官員指出，台財稅字第 09600410420 號函也指出，計算夫妻雙方剩餘財產差額的範圍，是就法定財產制關係消滅時，以夫或妻現存的婚後財產，扣除婚姻關係存續所負債務後，據以計算剩餘財產。

官員強調，經稽徵機關核定剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 規定，納稅義務人應在稽徵機關核發遺產稅稅款繳清證明書或免稅證明書之日起一年內，給付該請求權金額的財產予被繼承人的配偶，這類案件稽徵機關已專案列管，若納稅義務人未依規定辦理，稽徵機關將就未給付部分追繳應納稅負。

主題 14: 稅務機關對於二親等以內親屬之款項往來認定為借貸或贈與之處理準則

評析：雖然這只是高雄的國稅局的認定原則，但筆者認為極具參考價值，碰到親屬間匯付款項時究竟要認列為借貸或是贈與，稅捐機關的以下認定準則可以參考，也頗符合經驗法則，謹此分享之。

行政規則全文：

財政部高雄市國稅局對「二親等以內親屬間之資金往來，究為贈與、借貸或分散利息所得等關係」之查核認別參考原則

(一) 主張分散利息所得或借用人頭者，經查核資金流程或納稅人列舉之事證顯示該資金之使用、收益、處分權仍屬出資者所有，可予核認。查證

方向：

1. 該資金運用皆用於出資者本身事務。
2. 該資金孳息、收益確有轉回出資者或由其支用。
3. 查獲前雙方資金往返頻繁，流向人頭之資金經常有回流情形者。
4. 其他具體事證。

(二) 主張借貸者，經查核資金流程或納稅人列舉事證顯示借貸關係確實者，可予核認。查證方向：

1. 借款人能明確交代借款原因及用途必要性，經查證屬實。
2. 借款人依職業、綜所稅所得等資料視之，有足夠償債能力。
3. 資金借貸，償還期限合理可期或於查獲前已部分歸還；或有按期依一般利率水準支付利息。
4. 其他具體事證。

(三) 除有符合上列兩點外，其餘在查獲時所匯、存資金仍未轉回者，即認屬贈與核課贈與稅。

(四) 若核認確屬借貸或分散利息所得者，如金額鉅大且有虛偽安排之顧慮者，應視個案情形簽報列管。