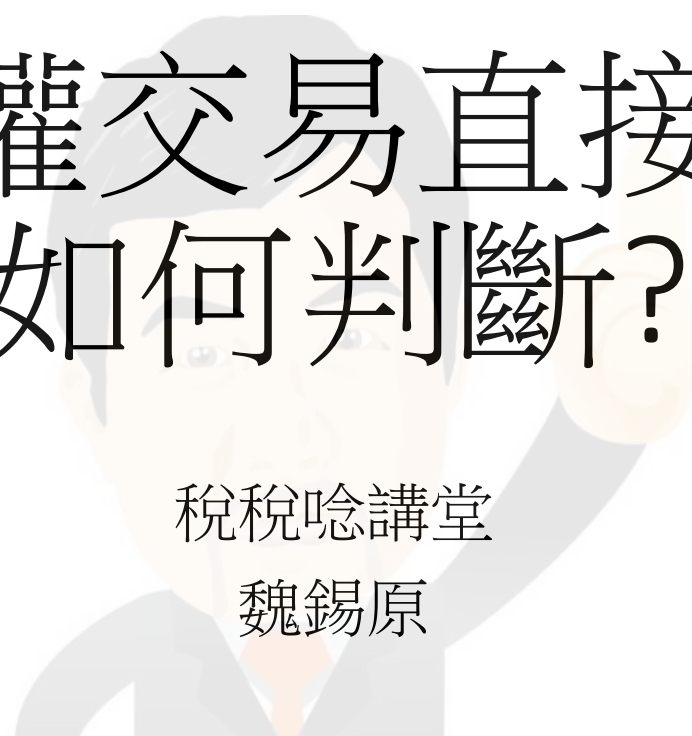


特定股權交易直接與間接 如何判斷？



稅稅唸講堂
魏錫原



所得稅法4-4條

- 第三項
- 個人及營利事業交易其直接或間接持有股份或出資額過半數之國內外營利事業之股份或出資額，該營利事業股權或出資額之價值百分之五十以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成者，該交易視同第一項房屋、土地交易。但交易之股份屬上市、上櫃及興櫃公司之股票者，不適用之。

110年7月1日後交易

◆目的：防杜藉由不同交易型態炒作房地產規避稅負

取得日	交易標的	個人	營利事業
105年 1月1日 以後	房屋、土地	●	●
	設定地上權方式之房屋使用權	●	新增
	預售屋及其坐落基地	新增	新增
無	符合一定條件之股份或出資額 【個人及營利事業交易其持有符合條件之 <u>境內外</u> 股份或出資額】	新增	擴大範圍

新增**標的範圍：符合一定條件之股份或出資額交易**

未上市、未上櫃且非屬興櫃股票交易，如已按房地合一稅 2.0 視為房地交易者，免依所得基本稅額條例（下稱 AMT）規定課稅

◆ 內容：

交易直接或間接持有股份（或出資額）過半數之國內外營利事業之股份（或出資額），且該營利事業股權（或出資額）之價值 50% 以上係由中華民國境內之房地產所構成者

交易之股份屬上市、上櫃及興櫃公司之股票者，不適用

- 股權較為分散，於交易所或櫃買中心交易，相對較不易藉由股份交易實質移轉房屋、土地，

優先適用

- 個人及營利事業交易前項符合一定條件股份或出資額，其交易所得應依本法第四條之一、第十四條之一至第十四條之三及第二十四條之三規定課徵所得稅，
 1. 不適用本法第四條之一停止課徵所得稅規定
 2. 不適用本法第十四條第一項第七類財產交易所得、第二十四條第一項及所得基本稅額條例第七條第一項第一款、第十二條第一項第三款第一目課徵所得稅及基本稅額之規定

股權種類		修正前	修正後
個人	出資額 (未發行股票)	所 §14 I 第 7 類 財交所得併課綜所稅	✓ 符合一定條件之股份 (或出資額) 交易, 依 持有期間適用 45% 至 15% 稅率
	未上市櫃、興櫃之發 行股票	所基 §12 I 三 計入 AMT 課稅 (稅率 20%、免稅額 670 萬元)	
	上市櫃、興櫃股票	所 §4-1(停徵)	✓ 維持所 §4-1(停徵)
營利事業	出資額 (未發行股票)	所 §24 財交所得併課營所稅	✓ 符合一定條件之股份 (或出資額) 交易, 依 持有期間適用 45% 至 20% 稅率
	未上市櫃、興櫃之發 行股票	所基 §7 I 一 計入 AMT 課稅 (稅率 12%、免稅額 50 萬元)	
	上市(興)櫃股票		✓ 維持計入 AMT 課稅

註：配合修正「房地合一課徵所得稅申報作業要點」新增第 6 點規定

符合一定條件股份或出資額及房地比率之認定方式

➤ 持股比率：
$$\frac{\text{直（間）接持有股份或出資額}}{\text{已發行股份總數或資本總額}} > 50\% \text{ 註}$$

註：以交易日起算前 1 年內任 1 日直（間）接持有該國內外營利事業股份或出資額，超過其已發行股份總數或資本總額 50% 認定。交易日起算前一年之期間末日在 110.6.30 以前者，以 110.7.1 為期間末日。

➤ 股權或出資額由房地構成比率：

被投資營利事業或其控制之事業在境內房地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值

被投資營利事業全部股權或出資額價值^註

> 50%

註：以交易日前 1 年內最近 1 期經會計師查核簽證財務報告之淨值計算；無簽證者，以交易日之該事業資產淨值計算之。但稽徵機關查得價值高於淨值者，按查得資料認定。

註：配合修正「房地合一課徵所得稅申報作業要點」新增第 6 點規定

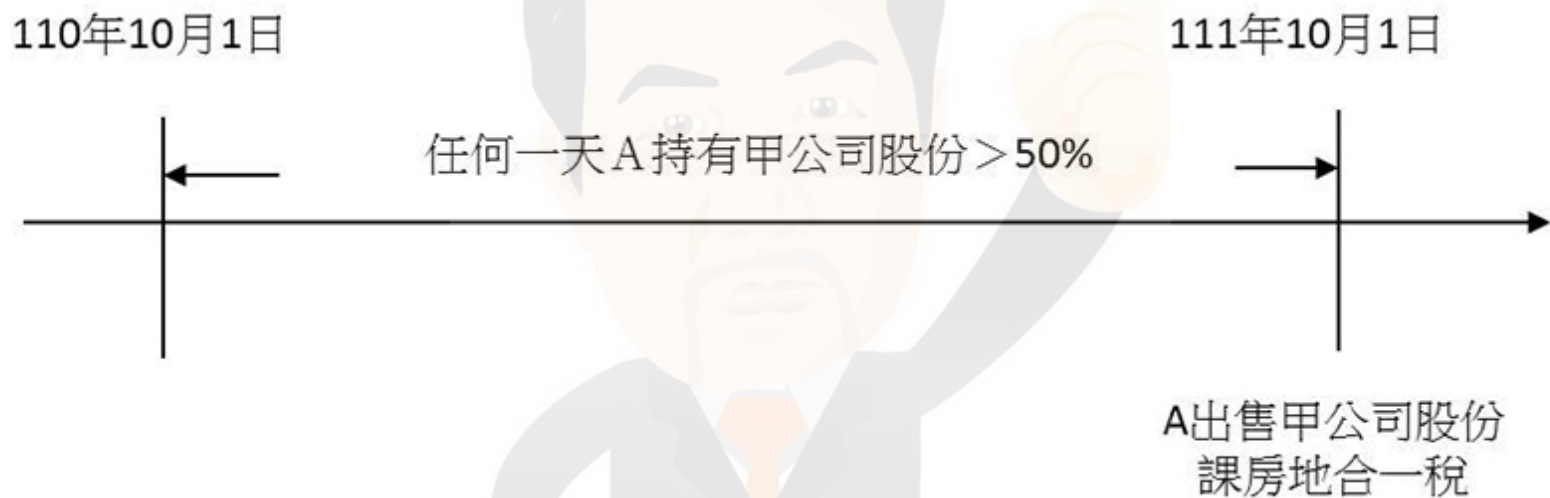
六、本法第四條之四第三項所定個人及營利事業交易其直接或間接持有股份或出資額過半數之國內外營利事業之股份或出資額，以其交易日起算前一年內任一日直接或間接持有該國內外營利事業之股份或資本額，超過其已發行股份總數或資本總額百分之五十認定。交易日起算前一年之期間末日在一百十年六月三十日以前者，以一百十年七月一日為期間末日。

本法第四條之四第三項所定國內外營利事業之股份或出資額，該營利事業股權或出資額之價值百分之五十以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成，指交易該營利事業股份或出資額時，該營利事業或其控制之事業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之價值，占該營利事業全部股權或出資額價值之比率在百分之五十以上。

甲公司係一建設公司，主要的資產為尚未出售的房屋土地，占公司股權的價值超過50%，A是甲公司的大股東在105年1月1日以後陸續取得甲公司的股份

Case1：交易日起算前一年內持股超過出資額50%

若在111年10月1日出售股份，根據申報作業要點規定，應從111年10月1日往前算一年至110年10月1日，在這一年內只有任一天A持有甲公司的股份超過出資額的50%，就構成所得稅法4條之4第3項所稱之持有股份或出資額過半數，A出售甲公司股份的所得應課徵房地合一稅，以圖說明如下：

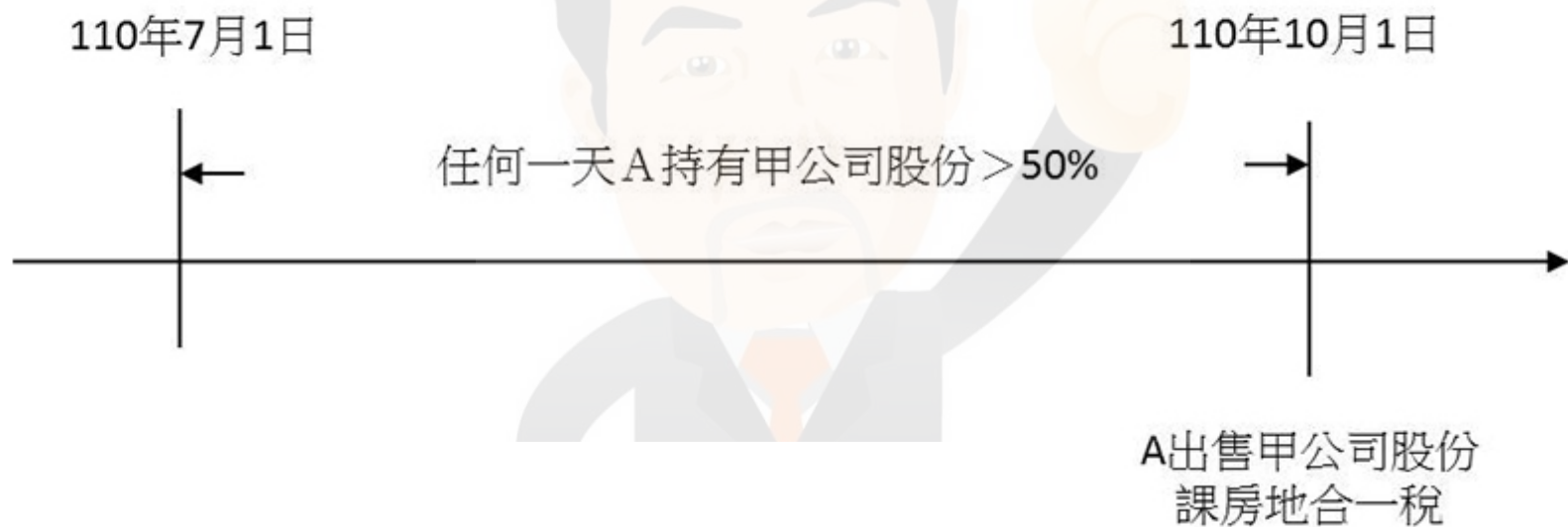


Case2：交易日起算前一年之前持股低於出資額50%

若A雖然一直持股超過出售資的50%，但在110年9月30日前將持股降至50%以下，A在111年10月1日出售股份即免課房地合一稅。

Case3：交易日起算前一年內尚未施行房地合一稅2.0

若A是在110年10月1日出售甲公司股份，往前算一年原來應是109年10月1日，但109年10月1日房地合一稅2.0尚未施行，故僅推算至110年7月1日，也就是從110年7月1日至110年10月1日間，僅要有一天A所持有甲公司的股份超過出資額的50%，A出售甲公司的應房地合一稅。以圖說明如下：





房地合一2.0特定股權 交易持股比率的期間 計算

文章發表：2021/08/23

雜誌訂閱優惠



劉穎勳

• 資誠會計師事務所執業會計師



封昌宏

• 資誠企業管理顧問公司副總經理

前項國內外營利事業全部股權或出資額之價值，得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；交易日前一年內無經會計師查核簽證之財務報告者，以交易日之該事業資產淨值計算之。但稽徵機關查得股權或出資額價值高於淨值者，按查得資料認定。

第二項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之價值，應參酌下列時價資料認定：

- (一) 金融機構貸款評定之價格。
- (二) 不動產估價師之估價資料。
- (三) 大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。
- (四) 法院拍賣或財政部國有財產署等出售公有房屋、土地之價格。
- (五) 報章雜誌所載市場價格。
- (六) 其他具參考性之時價資料。
- (七) 時價資料同時有數種者，得以其平均數認定。

個人及營利事業申報本法第四條之四第三項規定符合一定條件股份或出資額交易所得時，應檢附下列文件（資料為外文者，應附中文譯本，但經稽徵機關核准提示英文版本者，不在此限）：

- (一) 股份或出資額轉讓合約、該交易之國內外營利事業股份或出資額交易後及交易日起算前一年內之股權或資本額登記資料、股權變動明細表、關係企業（含股權）結構圖。
- (二) 交易之被投資國內外營利事業最近一期經會計師查核簽證之財務報告（無會計師簽證者，應附財務報表）、該營利事業所控制之持有中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之事業最近一期財務報表。
- (三) 中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地依前項規定認定時價之相關文件。
- (四) 股份或出資額轉讓交易之相關成本、費用等資料。
- (五) 其他足資證明文件。

七、個人及營利事業交易本法第四條之四第三項規定符合一定條件股份或出資額之持有期間計算，自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。

個人交易前項股份或出資額之成本計算方法，其能提出原始取得成本者，應採用個別辨認法，或按交易時所持有之該國內外營利事業股份或出資額，依所得稅法施行細則第四十六條規定之加權平均法計算之。

營利事業交易第一項股份或出資額之成本計算方法，應與其依本法第四十四條、第四十八條及所得稅法施行細則第四十六條規定擇採之計算方式一致。

➤ 自股份或出資額取得之日起算至交易之日止，採**先進先出法**認定

➤ 出資額之成本計算方法

個人	營利事業
1. 提出原始取得成本者，採用 個別辨認法 2. 按交易時所持有之該國內外營利事業股份或出資額，依 加權平均法 計算之	➤ 應與其依所得法第 44 條、第 48 條及同法施行細則第 46 條規定擇採之計算方式一致 所 §44 流動資產估價 所 §48 短投估價 細 §46 估價方法 <ul style="list-style-type: none"> • 個別辨識法 • 先進先出 • 加權平均 • 移動平均

註：配合修正「房地合一課徵所得稅申報作業要點」新增第 7 點規定

十五、個人交易房屋、土地所支付之必要費用，如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費、換約費等，得列為費用減除。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，除依第十六點規定計算之稅額外，不得列為費用減除。

個人交易本法第四條之四第三項規定之符合一定條件股份或出資額，其必要費用包含證券交易稅、手續費及其他相關必要費用。

未提示費用之證明文件或所提示之費用證明金額未達成交價額百分之三者，稽徵機關得按成交價額百分之三計算其費用，並以新臺幣三十萬元為限。

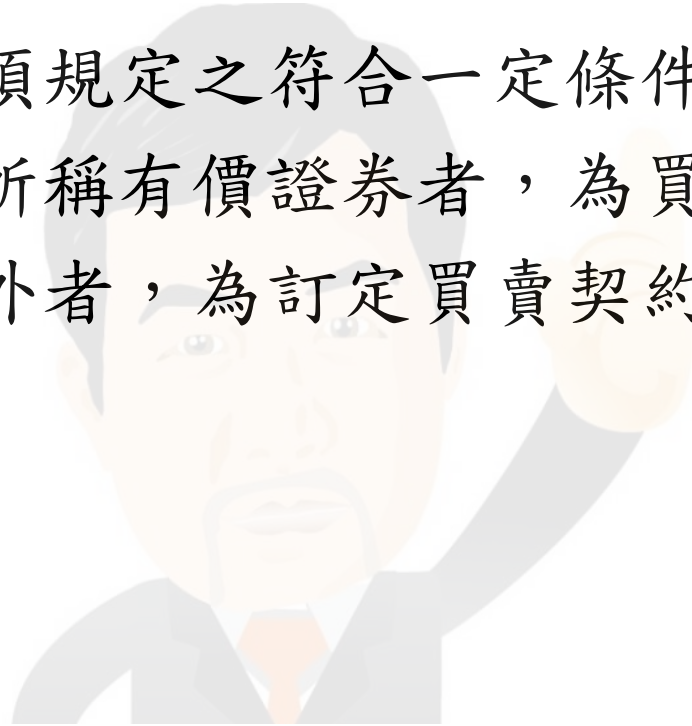
取得房屋、土地所有權後，繳納之房屋稅、地價稅、管理費、清潔費、金融機構借款利息等，屬使用期間之相對代價，不得列為費用減除。

特定股權交易所適用稅率

對象	持有期間			
	2年以內	超過2年 未逾5年	超過5年 未逾10年	超過10年
境內個人	45%	35%	20%	15%
境內營利事業	45%	35%	20%	
境外個人及營利事業	45%	35%		

交易日

- 本法第四條之四第三項規定之符合一定條件股份或出資額
- 1. 屬證券交易稅條例所稱有價證券者，為買賣交割日
- 2. 屬上開有價證券以外者，為訂定買賣契約之日。

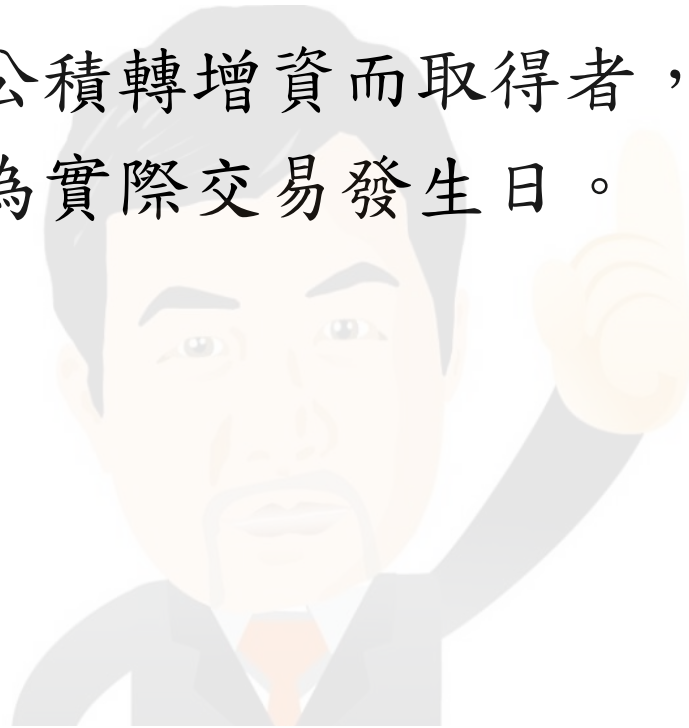


取得日-出價取得

- 1. 其屬證券交易稅條例所稱有價證券者，為買賣交割日；屬上開有價證券以外者，為訂定買賣契約之日。
- 2. 前日股份或出資額，因公司現金增資、股票公開承銷、公司設立時採發起或募集方式而取得者，為股款繳納日
- 3. 以債權、財產或技術作價抵繳認股股款而取得者，為作價抵繳認股股款日。
- 4. 以前二目以外方式取得者，為實際交易發生日。

取得日-非出價取得

- 1. 因公司盈餘或資本公積轉增資而取得者，為除權基準日
- 2. 其他方式取得者，為實際交易發生日。



所得稅法第4條之4第3項規定**個人**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準

- 財政部111.01.25台財稅字第11000633641號令
- 一、所得稅法第4條之4第3項規定**個人**直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額過半數，以該個人依**下列各款計算**之股份或出資額比率**合計數**認定之：
 - (一)個人**直接**持有國內外營利事業股份或出資額者，依其持有比率合併計算。
 - (二)個人透過其關係企業而間接持有國內外營利事業股份或出資額，且其持有關係企業股份或出資額**超過50%**或**對其關係企業之人事、財務或營運政策具有主導能力**者，以該關係企業持有該國內外營利事業股份或出資額之比率合併計算；**未超過50%者**，按其關係企業各層持有股份或出資額比率**相乘積**合併計算。

所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- (三)個人透過符合下列各目規定之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額，應比照前2款規定計算方式，將該關係人及被利用名義之人直接及間接持有該國內外營利事業股份或出資額之比率合併計算：
 - 1、第3點第3款及第4款規定之關係企業。
 - 2、第4點各款規定之關係人。
 - 3、個人利用他人名義進行股權移轉或其他安排，不當規避前2目規定構成要件者。
- (四)依前3款規定計算個人及其關係人直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額之比率，如有重複計算情形，以較高者計入。
- 二、前點所稱關係人，包括關係企業及關係企業以外之關係人。

所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- 三、前2點所稱**關係企業**，指個人與**國內外其他營利事業間**有下列關係者：
 - (一)個人直接或間接持有營利事業有表決權之股份或出資額，達該營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額20%。
 - (二)個人持有股份或出資額占營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達10%。
 - (三)個人直接或間接持有股份或出資額占股份總數或資本總額超過50%之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計達該另一營利事業董事總席次半數。
 - (四)個人、配偶或二親等以內親屬擔任營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級之職位。
 - (五)其他足資證明個人對營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形。

所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- 四、第2點所稱關係企業以外之關係人，指與個人有下列關係之國內外個人或教育、文化、公益、慈善機關或團體：
 - (一)配偶及二親等以內親屬。
 - (二)個人成立信託之受託人或非委託人之受益人。
 - (三)受個人捐贈金額達其平衡表或資產負債表基金總額三分之一之財團法人。
 - (四)個人、配偶及二親等以內親屬擔任董事總席次達半數之財團法人。
 - (五)前點各款規定關係企業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。

所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- (六)前點各款規定關係企業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人之配偶。
- (七)前點各款規定關係企業之董事長、總經理或相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。
- (八)個人或其配偶擔任合夥事業之合夥人，該合夥事業其他合夥人及其配偶。
- (九)其他足資證明個人對另一個人或教育、文化、公益、慈善機關或團體之財務、經濟或投資行為具有實質控制能力之情形。
- 五、本令發布前，個人交易股份或出資額符合所得稅法第4條之4第3項規定應課徵所得稅者，於111年3月31日以前依稅捐稽徵法第48條之1規定自動補報及補繳稅款並加計利息，免依所得稅法第108條之2第2項及第3項規定處罰

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準

- 財政部111.01.25台財稅字第11000633640號令
- 一、所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額過半數，以該營利事業依下列各款計算之股份或出資額比率**合計**數認定之：
 - (一)營利事業**直接**持有國內外營利事業股份或出資額者，依其持有比率合併計算。
 - (二)營利事業透過其關係企業而間接持有國內外營利事業股份或出資額，且其持有關係企業股份或出資額**超過50%**或**直接控制**其關係企業之人事、財務或營運政策者，以該關係企業持有該國內外營利事業股份或出資額之比率合併計算；**未超過50%者**，按其關係企業各層持有股份或出資額比率**相乘積**合併計算。

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- (三)營利事業透過符合下列各目規定之**關係人及被利用名義之人**而間接持有國內外營利事業股份或出資額，應比照前2款規定計算方式，將該關係人及被利用名義之人直接及間接持有該國內外營利事業股份或出資額之比率合併計算：
 - 1、關係企業直接持有營利事業股份或出資額之比率超過**50%**者。
 - 2、關係企業間接持有營利事業股份或出資額且各層持有比率超過**50%**者。
 - 3、依財團法人中華民國會計研究發展基金會公開之企業會計準則公報及其解釋，或金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋、解釋公告及證券發行人財務報告編製準則規定，關係企業對營利事業**具有控制能力**者。

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- 4、第3點第4款至第6款規定之關係企業。
- 5、第4點第1款至第5款規定之關係人。
- 6、其他足資證明對營利事業之人事、財務及營運政策具有主導能力之關係人。
- 7、營利事業利用他人名義進行股權移轉或其他安排，不當規避前6目規定構成要件者。
- (四)依前3款規定計算營利事業及其關係人直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額之比率，如有**重複計算情形，以較高者**計入。

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- 二、前點所稱**關係人**，包括關係企業及關係企業以外之關係人。
- 三、前2點所稱**關係企業**，指營利事業與國內外其他營利事業相互間有下列關係者：
 - (一)營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或出資額，達該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額**20%**。
 - (二)營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之股份或出資額占已發行有表決權之股份總數或資本總額各達**20%**。
 - (三)營利事業持有股份或出資額占另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達**10%**。
 - (四)營利事業之執行業務股東或董事與另一營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同。

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

- (五)營利事業及其直接或間接持有股份或出資額占股份總數或資本總額超過50%之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計達該另一營利事業董事總席次半數。
- (六)營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係。
- (七)營利事業直接控制另一營利事業之人事或財務政策，包括：
 - 1、營利事業指派人員擔任另一營利事業之總經理或與其相當或更高層級之職位。
 - 2、非金融機構之營利事業，對另一營利事業之資金融通金額或背書保證金額達該另一營利事業總資產金額之三分之一。
- (八)營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約。
- (九)其他足資證明營利事業對另一營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形。

所得稅法第4條之4第3項規定**營利事業**直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準(續)

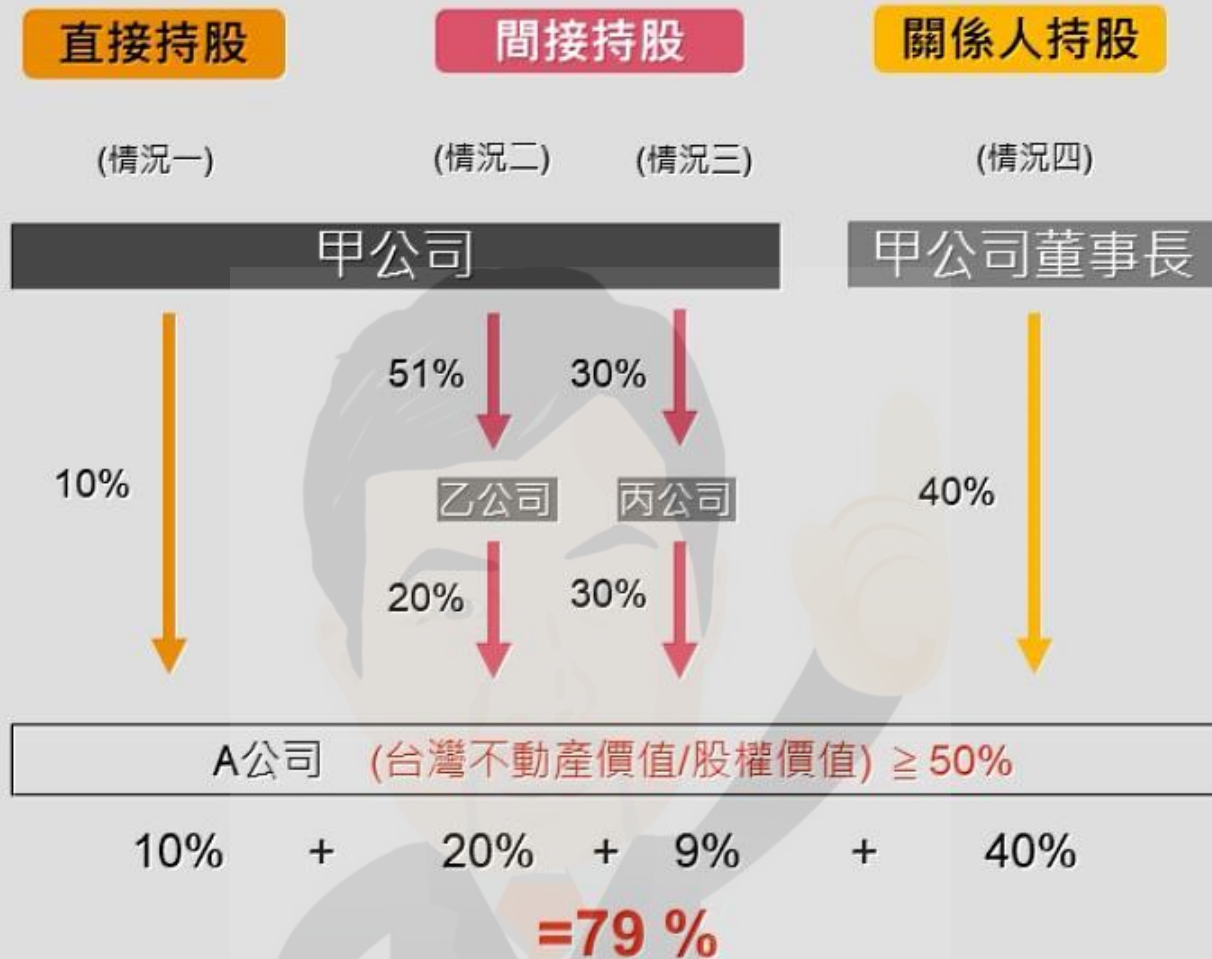
- 四、第2點所稱**關係企業以外之關係人**，指與營利事業有下列關係之國內外個人或教育、文化、公益、慈善機關或團體：
 - (一)受營利事業捐贈金額達其平衡表或資產負債表基金總額三分之一之財團法人。
 - (二)營利事業及其董事、監察人、總經理、相當或更高層級職位之人及該等人之配偶或二親等以內親屬擔任董事總席次達半數之財團法人。
 - (三)營利事業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。
 - (四)營利事業之董事、監察人、總經理或相當或更高層級職位之人之配偶。
 - (五)營利事業之董事長、總經理或相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。
 - (六)其他足資證明對該營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之人。

關係人持股納入房地合一稅2.0特定股權之 持股計算

- 發稿時間：2022/01/25 18:41:00
- (中央社訊息服務20220125 18:41:00)財政部2022年1月25日發布函釋，將關係人持股納入房地合一稅2.0「特定股權交易」之持股計算。所謂**特定股權**乃指個人或營利事業股東「直接或間接」持股或出資>50%，且股權或出資額的價值50%以上來自台灣的房地；財政部今日函釋即界定「直接或間接」持股計算方式。

關係人持股納入房地合一稅2.0特定股權之 持股計算(續)

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務會計師林巨峯圖示說明持股比率之計算：
- 一、直接持股(圖示情況一)：依**持股比率**計算
- 二、間接持股
- 1.持有關係企業股權>50%、或具有重大影響力(圖示情況二)：依關係企業**持股比率**計算
- 2.持股 \leq 50%(圖示情況三)：按關係企業各層持有比率**相乘積**合併計算
- 三、關係人持股(圖示情況四)：比照上述直間接情況計算持股比率後併計。



甲公司持有A公司股權比率
「過半數」



甲公司出售A公司股權
視為房地交易

關係人持股納入房地合一稅2.0特定股權之 持股計算(續)

• 林巨峯分析：

- 一、關係人持股納入計算，係參照CFC之關係人制度，包含關係企業及關係企業以外之關係人，如配偶及二親等以內親屬、或具實質控制力之教育文化公益慈善機關團體等。依房地合一2.0本法條文，持股或出資額>50%之計算，係以個人及營利事業直接或間接持有之比率為準，條文中未明訂包含關係人持股，故提醒納稅人應特別留意關係人定義及其持股併計問題，另若有利用他人名義持股者，也將被納入一併計算。
- 二、特定股權交易，持有期間是以股東持有股權的期間來計算，非房地產持有期間，且不區分取得股權時點是在105年1月1日以前或以後，只要出售股權時符合持股比率及房地價值比率，均視為房地交易課稅。另，依目前財政部見解，不動產取得時點也不區分新舊制，全部納入公司持有不動產價值，用以計算房地價值比有無達50%，亦即，即使A公司名下為100年度取得之舊制不動產，交易A公司股權仍需按照房地合一2.0規定計算所得稅。此見解與房地合一稅立法不溯既往、條文體系解釋及立法目的，似有不合。

關係人持股納入房地合一稅2.0特定股權之 持股計算(續)

- 三、境內外母公司透過境內外子公司多層間接持有境內不動產，在母公司出售子公司股權時，若其股權價值與房地價值比均達特定股權交易條件，即有房地合一稅的適用，**縱使出售之股權均屬境外公司**。
- 四、另提醒，財政部函釋發布前，個人出售股份或出資額未申報房地合一稅，但該交易已有符合上述特定股權條件者，在**111年3月31日**以前依稅捐稽徵法第**48**條之**1**規定自動補報及補繳稅款並加計利息，可免受處罰。

110年會計師考題

- 依所得稅法規定，A公司為總機構在中華民國境外之營利事業，A公司百分之百持有中華民國境外B公司之股權，持有期間未滿1年。若A公司於110年出售B公司股權總價值2億元，獲利1,000萬元，交易時B公司全部股權時價2億元，但B公司投資我國境內不動產，其持有之中華民國境內房地之時價為1.5億元，下列敘述何者正確？
- (A)依所得稅法規定，我國無權對國外A公司之境外股權交易課稅
- (B) A公司出售該股權之所得1,000萬元應繳納我國所得稅，稅率為45%
- (C)只有B公司出售國內不動產時，我國才能依法課稅
- (D) A公司出售境外股權交易之所得應就源扣繳20%
- **【B】**