

會計師



季刊

The Journal of National Federation of Certified Public Accountant of The Republic of China

關係企業連結稅制—

以金融控股公司為例

論公司股份交換及其會計處理

淺析會計師事務所企業風險管理機制之建置

266

2016年3月 出版

第4屆「春暖人間 五師愛心捐血救人」公益活動」



中華民國會計師公會全國聯合會、律師、醫師、牙醫師及建築師公會，於105年1月28日（四）全日，舉辦第4屆「春暖人間五師愛心捐血救人公益活動」。



2016 03

會計師季刊 266 期
CONTENT

●中華郵政台北雜字第1868號執照登記為雜誌交寄

目錄

稅務專欄

- 2 關係企業連結稅制-----以金融控股公司為例 陳清秀
- 20 「創業投資事業適用有限合夥組織」之探究 林慧琦

公司法

- 32 論公司股份交換及其會計處理 余文彬

風險管理

- 39 淺析會計師事務所企業風險管理機制之建置 李佳玲 李宗霖 林陣蒼

法令轉載

- 48 104年度下半年會計師辦理營利事業所得稅查核簽證錯誤或疏漏態樣彙整表 財政部
- 52 104年度營利事業所得稅結算申報應注意事項 財政部臺北國稅局

會務活動集錦

- 62 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會會務活動 全國聯合會 提供
- 67 社團法人臺灣省會計師公會會務活動 臺灣省會計師公會 提供
- 71 台北市會計師公會會務活動 台北市會計師公會 提供
- 78 高雄市會計師公會會務活動 高雄市會計師公會 提供
- 83 高雄會計師公會 帶育幼院童參觀奇美博物館 高雄市會計師公會 提供
- 85 社團法人臺中市會計師公會會務活動 臺中市會計師公會 提供
- 89 台北市稅務代理人協會參訪香港稅務學會記要 台北市稅務代理人協會 提供

發行者：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會
ISSURE：National Federation of Certified Public
Accountant Associations of the Republic of China

發行人：陳富煒

顧問：劉昇昌 陳柏華 張學志 黃桂珠

協辦單位：臺灣省會計師公會 臺北市會計師公會
高雄市會計師公會 臺中市會計師公會

智庫服務委員會主任委員：朱威任

會址：臺北市南海路一號9樓之一

ADDRESS：9th Floor, 1 Nanhai Road, Taipei, Taiwan,
Republic of China

網址：www.roc CPA.org.tw

電話：886-2-2392-5077（代表號）

傳真：886-2-2397-2573

設計印刷：雅新彩藝有限公司 02-2247-7654

地址：新北市中和區中山路二段315巷8號2樓

關係企業連結稅制——以金融控股公司為例

◎陳清秀 東吳大學法律學系專任教授

一、問題之提出

我國為因應金融交叉行銷之世界潮流，強化國內金融業競爭力，於90年6月27制定施行之金融控股公司法(以下簡稱金控法)，引入實務上被稱為「連結納稅制度」(consolidated return, Tax consolidation) 的合併申報制度。依據金融控股公司法第49條：「金融控股公司持有本國子公司股份，達已發行股份總數百分之九十者，得自其持有期間在一個課稅年度內滿十二個月之年度起，選擇以金融控股公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅申報；其他有關稅務事項，應由金融控股公司及本國子公司分別辦理。」

此一連結納稅制度之具體施行方式為何，不無疑義¹。本文擬採取比較法方式進行研討。

二、日本連結納稅制度

(一)、制度目的

日本連結納稅制度乃是對於經由持股關係而有密切關係之數個法人之集團，作

¹ 國內探討此問題者，參見黃湘綺，我國連結稅制申報之研究，台大會計研究所碩士論文，91年6月（林世銘博士指導）；許祺昌，金融控股公司採用連結稅之營業費用與利息費用認列爭議研究，政大商學院經營管理碩士學程碩士論文，102年7月（陳明進博士指導）。

為一個整體，加以把握，而連結各成員之所得，以計算集團之全體所得，並以之為課稅標準（稅基），課徵法人稅之制度。日本法人稅，通常以個別的法人，作為單位進行課稅，採取所謂「個別法人單位主義」。而連結納稅制度則是將法人稅之課稅單位，擴大及於法人之集團進行課稅²。

日本連結納稅制度，乃是對於同一企業集團內之各個所得與虧損，進行通算而課徵法人稅，其目的在維持及強化日本企業之國際競爭力，這是以產業界為中心強烈要求導入的制度。日本導入的連結納稅制度，並不是英國模式（Group relief），而是美國³或法國的模式，以個別的法人之決算為基礎，且僅以國內完全支配子公司為對象⁴。

（二）、制度特色

日本連結稅制之特色，在於：（1）是否進行連結納稅與否，任由企業集團之選擇。（2）以100%持股關係，作為連結之要件。（3）企業集團選擇連結納稅時，具有100%持股關係之法人，必須全部參加。（4）法人住民稅與法人事業稅，不承認連結納稅之選擇。（5）設置有許多為防止租稅規避之規定⁵。

連結納稅制度之基本構造，其制度之意指，認為企業集團整個一體的經營，實質上可以視為一個法人。對於企業集團，統一作為一個納稅單位進行課稅，其結果也可認為在實體上實現適當公正的課稅。在此必須特別注意：納稅人可能透過股份之取得或轉讓，而加入或脫離企業集團，進行流動，而從事租稅規避行為，因此必須有充分的因應對策⁶。

（三）、制度內容

1. 納稅義務人：

連結企業集團中之母公司為連結母法人，其他子公司為連結子法人。連結母法人為連結法人所得之法人稅之納稅義務人，而連結子法人則負擔連帶納稅責任⁷。而連結母法人與連結子法人則統稱為連結法人。構成連結法人之集團，必須內國法人

² 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁413。

³ 美國內地稅法(IRC)第1501-1504條；CFR1.1502。

⁴ 川田剛，法人稅法，平成21年5訂版，頁487。

⁵ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁413。

⁶ 日本稅制調查會，有關平成14年度之稅制改革之諮詢意見，引自金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁414。

⁷ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁415。

以及內國法人擁有完全支配關係之其他內國法人(法人稅法第4條之2)。

所稱完全支配關係，是指直接或間接持有已經發行股份之全部，亦即100%子公司而言（法人稅法第2條之12之7之6）。而且必須所有100%子公司均應全部參加連結集團，此一原則可稱為「完全支配關係法人參加主義」，至於其他非100%子公司則無法參加，採取所謂「非完全支配關係法人除外主義」，其目的在防止租稅規避⁸。

2. 連結所得金額及連結法人稅額之計算

連結所得金額及連結法人稅額，是以集團內之各個法人之所得金額為基礎，加上所需要之調整，就連結集團整體計算。

調整項目	調整內容
折舊	連結集團內之各個法人分別計算
捐贈（法人稅法37條第1項，81-6）	<p>1. 捐贈金額之限額計算，以連結所得金額與連結母法人之資本額等為計算基礎，就連結集團一體的計算。其計算公式如下：$\left(\text{連結所得金額} \times \frac{2.5}{100} + \text{母公司之資本金等額} \times \frac{2.5}{1,000} \right) \times \frac{1}{2} = \text{費用認列限額}^9$。此因連結子法人之資本全部由連結母法人出資所構成，因此不加計連結子法人之資本¹⁰。</p> <p>2. 連結集團視為一體，故連結集團內法人間之捐贈，對於連結所得並無增減，故不認列收入及支出¹¹。亦即受贈人方不算入收益金額；對應於該受贈利益，其捐贈之連結法人也不得納入費用支出。</p>
呆帳準備金（法人稅法52條第9項）	連結集團內之各個法人分別計算，但連結集團內之法人金錢債權，從呆帳準備金中除外。
交際費等（租稅特別措置法68-66）	交際費等費用不認列金額之計算，以連結母法人之資本金額為基礎，並以連結集團作為一體計算。
所得稅額扣除（法人稅法81-14）	所得稅額扣除，以連結集團作為一體，加以適用。亦即連結法人在各連結事業年度內，於受領利息、盈餘

⁸ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁414以下。

⁹ 山本守之，體系法人稅法，2006年，頁1152。

¹⁰ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁423。

¹¹ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁423。

	分配等而被課徵之所得稅，可自該事業年度之連結所得所被課徵之法人稅額中扣除。
外國稅額之扣除（法人稅法81-15）	外國稅額之扣除限度，以連結集團作為一體計算。扣除額就各個法人進行扣除限度超過額或扣除餘裕額之調整後之金額，以其合計額計算。
特定同族公司之保留盈餘課稅（法人稅法81-13）	特定同族公司之保留盈餘課稅，在連結母法人屬於特定同族公司的情形，以連結集團作為一體的加以適用。
特別稅額扣除（租稅特別措置法68-9至68-15-2）	試驗研究費之稅額扣除，以連結集團作為一體的加以適用。關於投資稅額扣除，就各個法人計算其取得價額基準額後，適用連結稅額，再整體計算稅額基準額。

3. 內部交易之利益與損失之遞延認列

適用連結納稅制度之效果，乃是（1）集團內之損益通算，以及（2）基於集團之內部交易所產生之損益，遞延認列。

由於連結納稅制度是將連結集團視為一個法人，進行所得之計算，因此，集團內部所進行之資產（固定資產、土地包括其土地上之權利，有價證券、金錢債權及遞延資產，但不包括上述資產中期帳載價額未滿1000萬元時）轉讓交易所生交易所得或損失，在連結所得金額之計算上，認列同等金額之費用金額或收益金額。亦即消除內部交易，視同沒有轉讓。換言之，調整遞延內部交易之損益，遞延課稅。亦即其內部交易所產生交易所得或損失，尚不算入連結所得金額範圍（日本法人稅法第81-10條第1項）。

等到將來，其受讓取得資產之連結法人再轉讓（或折舊、重新估價、呆帳）該資產與集團以外之第三人時，原先資產之轉讓收益或交易損失之相當金額，在連結所得之計算上，才算入收益金額或損失金額（日本法人稅法第81-10條第2項）¹²。

其理由乃是認為集團法人為整體的經營，因此，集團內法人間之資產縱然移轉，實質上仍然由該集團繼續支配該項資產，如果在此一資產移轉時點進行課稅時，容易妨害資產的妥當運用，因此在該時點，不發生課稅關係，較為妥當。另一

¹² 山本守之，體系法人稅法，2006年，頁1144；水野忠恒，租稅法，2011年，第5版，頁559。

方面，如同組織重組的稅制，考量對於該項資產的支配的繼續性以及利益的繼續性，仍不納入課稅範圍。等到該資產移轉於集團外時，再就其轉讓所發生之損益，對於該移轉資產之法人進行認列損益。亦即在下次移轉之前，遞延課稅¹³。

上述內部交易之資產交易所得之損益認列時點如下：1.取得資產之連結法人，再度轉讓與其他連結法人時。2.取得資產之連結法人，轉讓與集團外之第三人時。3.取得資產之法人，進行折舊，資產價值重估，認列呆帳或消除時。4.轉讓資產之連結法人，其連結納稅之承認處分被撤銷時。5.取得資產之連結法人，進行適格分割型之分割，而將資產轉讓與集團外之分割承受之法人時¹⁴。

4. 連結法人間受取盈餘分配，不納入所得課稅

企業集團內之法人從其他連結法人內獲得盈餘分配¹⁵時，因為屬於同一連結集團內部之利益移轉，對於整體集團之收益並無增減，故不納入所得收益計算（法人稅法23條第2項，81-4）¹⁶。

亦即連結法人受有其他連結法人或關連法人盈餘分配之投資收益，其盈餘分配金額，在該連結法人之各事業年度之連結所得之計算上，不算入收益金額（法人稅法第81-4條第1項）。

連結法人受有其他法人（在不屬於完全子法人股份等或關連法人股份等）盈餘分配之投資收益，以其盈餘分配金額之50%（在非支配目的股份之盈餘分配金額，為20%）金額，在連結所得之計算上，不算入收益金額（法人稅法第81-4條第1項）。

該連結法人有支付負債之利息時，該連結法人受有關連法人股份之盈餘分配金額而不算入收益之金額，應以扣除有關該關連法人之股份¹⁷有關負債之利息後之餘額為準（法人稅法第81-4條第4項）。至於連結法人從其他連結法人取得盈餘分配金額，則無庸扣除為取得連結子公司股份而負債之利息費用，均全額免稅。

¹³ 水野忠恒，租稅法，2011年，第5版，頁545。

¹⁴ 水野忠恒，租稅法，2011年，第5版，頁559以下。

¹⁵ 日稱關連法人股份等，是指內國法人持有超過其他內國法人之已發行股份或出資額之總數或總額之三分之一之數量或金額之股份而言，但不包括完全子法人股份等（同條第6項）。

¹⁶ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁422以下。

¹⁷ 所稱關連法人股份，是指連結法人持有其他內國法人已經發行股份總數或出資額總數超過三分之一之數或金額之股份而言（法人稅法第81-4條第6項）。

5. 連結損失金額

連結虧損金額在9年內可以遞延扣除（法人稅法第81-9條第1項），至於以往年度之虧損，可否納入遞延扣除範圍？在此為防止租稅規避行為，而有條件限制。其中連結母法人或特定連結子法人之最初連結事業年度開始日之前9年以內所生虧損金額或災害損失金額。得視為連結虧損金額，准予遞延扣除。其他（法人稅法第81-9條第2項）¹⁸。

6. 連結法人稅額

三、德國連結納稅制度

（一）、制度意旨

從比較法觀點而言，德國連結納稅制度，有所謂「機關公司制度」（Organschaft）。德國稅法原本取向於民法上之秩序構造，與民法上之法律形式連結，故有關稅法上稅捐主體，以民法上的權利主體作為出發點，以私法上之法人格作為基準，進行課稅。亦即各個民法上法人作為獨立的法律上人格者，而各自獨立負擔稅法上之納稅義務（課稅單位採取「私法準據主義」）。基於「分離原則」，法人在營業過程中產生之損失，不得與其股東之積極所得互相扣抵（盈虧互抵）¹⁹。

上述原則亦有其例外，法人與其股東間之盈虧互抵，在所謂「機關公司制度」，即可採取此一作法。亦即在經濟上一體化的集團企業，考量其經濟上之一體性，而以之為基準，將集團整體作為納稅義務人進行課稅之方式。而對於集團企業間之損益通算，在一定要件下加以承認，以發揮連結申報之機能。

此一連結納稅制度，可謂穿透民法上法律上形式，而是採取經濟的觀察法（實質課稅原則），斟酌集團企業之經濟上實質負擔能力，進行課稅。因此，機關公司制度並非「稅捐優惠措施」，而可認為以淨額所得課稅主義為基礎，屬於具有經濟上一體性之集團企業之「損益調整措施」（Ergebnisgleichung）²⁰。

有關關係企業間，在稅法領域上之處理，概有三種學說²¹：

¹⁸ 金子宏，租稅法，2015年，第20版，頁425以下。

¹⁹ Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2010, § 6 Rn. 1220.

²⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 14 Tz. 1; 手塚貴大，連結納稅制度 導入，收於金子宏編，租稅法發展，2010年初版，頁260以下。

²¹ 引自Dietmar Gosch, K rperschaftsteuergesetz, Kommentar, 2. Aufl., 2009, § 14 Rn. 3ff.

1. 受雇關係說與歸屬說(Angestellten-,Zurechnungstheorie)

此說認為從屬公司在某種方式上被納編入一個企業集團，其功能如同受僱人在僱傭或勞動契約關係中之角色（所謂「受僱人理論」）。不僅是自然人，而且包括法人，均可以被納編入其他企業之受僱人，如果其在財政上、經濟上以及組織上被納入其他企業（依其方式，單純屬於一個業務部門），而被排除以自己之計算與風險而為行為活動，並具有人事上的隸屬性以及指示拘束性。在此觀念下，機關公司之經營結果，對於支配公司而言，增加所得（歸屬理論）。

2. 機關、單一體說(Organ-, Einheits-oder Filialtheorie)

受僱人關係說仍然維持從屬的機關公司之稅捐主體地位。而機關單一主體說則認為在機關關係中所連結之企業集團，應整體作為經濟上以及稅法上單一權利主體。而從屬的子公司僅屬於母公司之一個非獨立的營業部門。此說否認機關公司在稅法上之獨立法人格地位，因此最後推論結果，不僅是其所得，而且包括任何的業務活動，均歸屬於支配公司。然而此一見解卻無法與機關公司與支配公司以及機關公司與第三人間之其他法律關係之經濟上實質，相融合。

3. 決算說(Bilanzierungsmethode)

決算說認為支配公司並不因為增加機關公司之所得，即能自動的處分機關公司之所得，而是依據盈餘繳納契約而取得繳納請求權，並負擔義務彌補其虧損。早年聯邦財務法院曾經採取類似決算說之見解，認為盈餘提撥契約，雖然具有公司法上性格，為防止重複課稅，在營業上也應進行處理。亦即將盈餘提撥作為事業上之交易處理，機關公司就其提撥盈餘金額可認列營業費用扣除，而支配公司則應認列營業收入，因此，盈餘提撥並非盈餘之處分。依據此一見解，僅就機關公司實際上提撥之盈餘，才納入支配公司所得合併計算。故依據契約提撥盈餘，作為所得歸屬之對象以及根據。²²

在現行德國法人稅法上，一般認為採取歸屬說²³。

（二）、適用要件

機關公司制度的適用要件有二：

²² 增井良啓，結合企業課稅 法理，2002年初版，頁136。

²³ Dietmar Gosch, K rperschaftsteuergesetz (KStG),Kommentar,2.Auf1.,2009, § 14 Rn.7.

1.其一是具有支配公司（Organträger）（法人，人合公司，亦得為個人）與從屬公司（僅得為法人）（Organgesellschaft）之關係，支配公司對於從屬公司有超過50%資本參加²⁴（財政的編入），亦即對於機關公司之表決權之過半數歸屬於支配公司享有。此種財政編入，包括間接參與投資，亦即對於任何中介的公司，均持有過半數之表決權之情形。機關公司必須在國內營業，並在國內有住所，或僅有管理支配地亦可；支配公司必須屬於無限制的納稅義務人。並未承認跨越境外之機關公司制度²⁵。

但歐盟委員會認為上述雙重的內國聯繫因素（在內國有住所及營業），違反歐盟法上自由設置公司之原則，因此稽徵實務上超越法條文義範圍，如果在歐盟國家中設立資本公司，而在德國境內營業時，亦准予作為機關公司處理²⁶。

2.其二是雙方簽訂「盈餘提撥契約」（Ergebnisabführungsvertrag）（或稱「利益供出契約」）²⁷，其契約期間至少為五年。機關公司依據此一契約，負擔義務將全部盈餘提繳到支配公司。機關公司各自先計算其損益，再由從屬公司將該項損益提撥至支配公司，再對於支配公司課徵法人稅。

（三）、法律效果

1. 概說

如果有財政上編入以及盈餘繳納契約存在時，則有機關公司存在，機關公司（指從屬公司）之所得，除應給付予機關公司之外部股東²⁸（指不在盈餘繳納契約之直接適用範圍之股東）外，即應歸屬於支配公司。

在此採取「歸屬理論」（Zurechnungstheorie），機關公司作為獨立的法人稅主體，其所得應依據法人稅法規定「獨立計算」，亦即機關公司與支配公司間並非構成單一企業。只是機關公司單獨計算出來之所得（積極的或消極的所得），應歸屬於支配公司（德國法人稅法第14條第1項第1句）²⁹。此一安排之目的，在於機關公司之損失，歸屬於支配公司，由支配公司承受，從而可與支配公司之所得進行損益通算，盈虧互抵，而減少租稅負擔³⁰。

²⁴ 德國法人稅法第14條第1項第1句第1款。

²⁵ Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2010, § 6 Rn. 1220.

²⁶ BMF BStBl. I 2011, 300; Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 14 Tz. 3.

²⁷ 此為德國股份法第291條第1項規定之契約。

²⁸ 德國法人稅法第16條。

²⁹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 14 Tz. 9.

³⁰ Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2010, § 6 Rn. 1220-1230.

上述歸屬方式分成兩個階段³¹：第一階段，機關公司之所得獨立計算，依據盈餘提撥契約，機關公司將盈餘提撥支配公司，對於機關公司而言，屬於盈餘處分，並不因提撥行為而減少其所得。在計算機關公司所得時，應如同沒有提撥盈餘，而據以計算盈餘提撥前之所得。又機關公司沒有歸屬於支配公司之部分所得，則作為機關公司的固有所得，以機關公司作為課稅對象，此為對於少數股東盈餘分配保證之支付額（法人稅法第16條）。

在第二階段，上述機關公司之所得與支配公司固有之所得合併計算作業。在此支配公司之財務會計上之所得，已經包括依據盈餘提撥契約所接受提撥之盈餘金額。但機關公司之所得之計算，並未扣除提撥之盈餘，因此也包含提撥盈餘之金額。從而將機關公司所得原封不動地合併計算入支配公司之所得時，將造成重複計算提撥盈餘之所得，為避免此一問題，在計算支配公司之固有所得時，應將依據盈餘提撥契約所接受提撥之盈餘金額除外，不予納入計算。以此算出支配公司之固有所得，再合併計算應歸屬於支配公司之機關公司之所得，即完成歸屬。

在此雖然機關關是以盈餘提撥契約之盈餘提撥作為要件，但在效果面上，於計算歸屬金額時，則與之無關。亦即其盈餘提撥只是機關公司之盈餘處分之性質，盈餘提撥契約具有公司法上之性格，並不具有事業上或債權上之性格。因此，依據盈餘提撥契約所為盈餘提撥，並非所得之歸屬對象，也不是作為所得歸屬之根據，而只是所得歸屬之要件。此即為歸屬說之見解³²。

在機關公司，仍應負擔納稅義務人所應負擔之帳簿保持義務以及會計表冊之保持義務，其仍為獨立的稅捐主體，有關稅捐優惠的前提要件，機關公司仍須具備，才能享有優惠。如果有欠缺其中優惠要件，也不能從支配公司加以補足³³。

有關成立機關關係之前所提列準備金（例如盈餘公積），在成立機關關係後應予以解消，因此在成立機關關係而解消準備金年度，將提高機關公司之所得。有捐贈扣除，應就支配公司與機關公司分別計算其最高金額限制，而不能合併計算或互補。機關公司之銷售行為，也應歸屬於該公司本身，即使在營業稅法上，基於機關關係而應由支配公司被課稅的情形亦同³⁴。

為避免損失雙重扣除或僅在國內單方負擔扣除，在國內支配公司具有雙重居住

31 增井良啓，結合企業課稅 法理，2002年初版，頁135以下。

32 增井良啓，結合企業課稅 法理，2002年初版，頁136。

33 Streck, KStG ,7.Auf1.,2008, § 15 Rn.3.

34 Streck, KStG ,7.Auf1.,2008, § 15 Rn.5.

者身份之情形，其消極所得如果在國外已經被認列的情形，在國內不准再行認列（德國法人稅法第14條第1項第5款）³⁵。

2.集團成員間之內部交易

又機關公司與支配公司間之資產讓與，提供服務等內部交易行為，在交易時即實現所得，並未承認所謂「內部交易利益之消除」（延後課稅）。有關內部交易，原則上可以承認，但其交易應與陌生的第三人交易相同³⁶。機關公司之執行業務股東或董事會，也可以取得非獨立勞動之所得（薪資所得）。退休準備金也可能存在。此類支出將減少機關公司之所得。但此類關係人交易，亦即支配公司與機關公司間之一切給付關係，均應受獨立企業間常規交易原則之規範。因此可能有被認定為隱藏的盈餘分配之法律風險存在³⁷。

亦即隱藏的盈餘分配並未減少機關公司之所得，而必須調整按照常規交易原則所計算之所得。機關公司之執行業務人員，負有義務按照規定執行業務，而不得優先維護支配公司之利益。但如果在機關關係中稅捐債權之確保不受影響時，則基於簡化稽徵考量，可以不進行調整³⁸。

投資修正，機關公司制度適用時之所謂時價評價課稅制度，並未承認。且實際上各機關公司應按照機關集團全體之稅負，比例負擔（所謂租稅負擔個別歸屬額 Steuerumlage）³⁹。

3.支配公司為投資機關公司所負債之利息支出，得准予費用扣除

德國法人稅法考量國際間企業競爭力（母公司或外國公司之總管理機構在德國境內之競爭力），並避免與股東之稅負重複負擔，因此在1993.9.13修法導入規定，原則上法人間之盈餘分配，不納入法人稅之課稅範圍（法人稅法第8b條第1項）⁴⁰。此一免稅規定於機關公司不適用之（法人稅法第15條第1項第2款）。而是直到支配公司之層面才適用之。如果從屬公司如因持有集團外之法人之股份而獲得其盈餘分配時，在支配公司為法人之情形，前述法人間盈餘分配不課稅之規定，在支配公司

³⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 14 Tz. 11.

³⁶ Lager/Lang, K rperschaftsteuer, 18. Aufl., 2009, S. 823.

³⁷ Streck, K rperschaftsteuergesetz (KStG), Kommentar, 7. Aufl., 2008, § 15 Rn. 4ff.

³⁸ Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 15 Rn. 6.

³⁹ 引自手塚貴大，連結納稅制度 導入，收於金子宏編，租稅法 發展，2010年初版，頁262關於德國制度之介紹。

⁴⁰ Dietmar Gosch, KStG, 2. Aufl., 2009, § 8b Rn. 1.

亦適用之（法人税法第15條第1項第2款）。

因為機關公司之所得歸屬於支配公司，而使支配公司在所得之計算上減少所得時，並不得轉換定性為其免稅收入，因此，在支配公司，並不得適用德國所得税法第3c條第1項規定：「凡與免稅收入具有直接的經濟上關聯性之各項支出，不得作為營業支出或費用扣除。第2項規定不受影響。」⁴¹故支配公司為取得機關公司之股份（參與投資）而支出之利息費用，以及其他相關費用，德國通說認為應准予作為費用扣除⁴²。就此德國法人税課税基準第62條第1項即規定：「對於機關公司投資有關之支出，例如為取得股權而負擔債務之利息，在計算支配公司之所得時，得予以扣除。」⁴³

又依據德國法人税法第8條b第5項規定其免稅收入之盈餘分配之收益之5%額度，視為不得認列扣除之費用支出。因此，法人間之盈餘分配，「擬制」其盈餘分配之收入5%作為費用並不得扣除。其5%之設定基準，當係考量歐盟母子公司指令（EU-Mutter-Tochter-Richtlinie）第4條第2項規定，其投資之行政管理費用，最高以獲得子公司盈餘分配收入之5%為準⁴⁴。其結果，最高以盈餘分配收入之95%額度給予免稅。倘若其投資所投入之費用支出超過5%時，仍可核實認列扣除，不適用德國所得税法第3c條第1項規定有關免稅所得之相關費用不准扣除之規定（德國法人税法第8b條第5項第2句）⁴⁵。

在支配公司於機關關係成立前之虧損或保留盈餘，在導入機關關係之期間，原則上可以利用。但從屬公司對於在機關關係成立前之先前損失，則不得加以利用（德國法人税法第15條第1項第1款）；而必須等到機關關係終了之後，再與其嗣後之盈餘相扣抵⁴⁶。

在機關公司所得計算上，並不承認前後年度之損失之盈虧互抵（法人税法第15條第1項第1款）。此因考量機關公司在盈餘提撥契約訂立前之虧損，如准予盈虧互抵時，將減少機關公司之所得。且在該契約訂立後，支配公司承受虧損之結果，機關公司即不至於發生虧損⁴⁷。

⁴¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 14 Tz. 9.

⁴² Streck, K rperschaftsteuergesetz (KStG), Kommentar, 7. Aufl., 2008, § 14 Rn. 133. 但少數說有主張其屬於為獲得免稅所得而為費用支出之範圍，而不准扣除。又德國法人税法第8條b第5項規定其免稅收入之盈餘分配之收益之5%額度，屬於不得認列扣除之費用支出（Lager/Lang, K rperschaftsteuer, 18. Aufl., 2009, S. 825）。

⁴³ KStR 62.1. <http://www.einkommensteuerrichtlinien.de/Koerperschaftsteuerrichtlinien.pdf>

⁴⁴ Dietmar Gosch, , KStG, 2. Aufl., 2009, § 8b Rn. 451.

⁴⁵ Dietmar Gosch, , KStG, 2. Aufl., 2009, § 8b Rn. 483.

⁴⁶ Streck, KStG, 7. Aufl., 2008, § 15 Rn. 11.

⁴⁷ 增井良啓，結合企業課税 法理，2002年初版，頁137。

4. 少數股東權益之保障

在訂定盈餘提撥契約時，為衡平少數股東權益而給予之各項給付，亦即所謂「衡平給付」（Ausgleichszahlungen），又稱為「保證盈餘分配」。此一衡平給付在商法上作為營業支出，而降低應提撥之盈餘，並提高必須彌補之損失。如果衡平給付按照機關公司之盈餘之一定比例計算，則將有危害機關關係，而在機關關係裡僅有部分盈餘之提撥。衡平給付金額，倘若參考以往獲利情況以及未來獲利情況，而以固定金額合意給付，或者按照支配公司之盈餘結果之一定百分比衡量計算可能比較不會傷害將關關係⁴⁸。

試舉例⁴⁹言之，假設機關公司盈餘100，而有企業集團以外之外部股東獲得盈餘分配15，商業會計之所得 $85+15=100$ ，則以 作為機關公司應課稅所得，被課稅（機關公司為納稅義務人）（法人稅法第16條），亦即 $15 \times 17,65=2,647,50$ ，其餘金額則歸屬於支配公司之所得，亦即 $100-2,647,50=97,352,50$ 。

四、我國連結納稅制度之探討---以金融控股公司為例

（一）、問題之提出

由於金控母公司對旗下子公司具有投資控制關係，子公司因此一投資而有分配盈餘(投資收益)予金控母公司時，依所得稅法第42條第1項規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第66-3條規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」，金控公司從子公司所獲得盈餘分配之所得，屬於投資收益，不計入所得課稅。

有關金控公司之投資收益被認定為「免稅所得」，故與投資收益相關之成本費用，可否減除，不無疑義。實務上依據營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第2條第1項第4款更規定：「下列免納或停止課徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失：四、依本法第42條第1項規定不計入所得額課稅之股利淨額或盈餘淨額。」認為投資收益所應分攤之成本費用，在課稅所得計算上，均不得申報減除⁵⁰，因而產生諸多爭議及實務上爭訟不斷。

⁴⁸ Streck, KStG ,7.Auf1.,2008, § 16 Rn.5.

⁴⁹ Streck, KStG ,7.Auf1.,2008, § 16 Rn.9.

⁵⁰ 柯格鐘，金控連結稅制成本費用的認列，稅務旬刊，2197期，2012年10月10日，頁40。

(二)、金控公司成本費用可否申報減除之劃分原則

1.財政部 96 年 07 月 10 日函釋

財政部民國 96 年 07 月 10 日台財稅字第09604533440號令規定，

(1)金融控股公司經營投資及管理，尚非屬以有價證券買賣為業

依據金融控股公司法第36條規定，金融控股公司應確保其子公司業務之健全經營，其業務以投資及對被投資事業之管理為限，其得投資之事業並有明文規定。準此，金融控股公司依上開規定經營投資及管理，尚非屬以有價證券買賣為業；其於申報營利事業所得稅時，除可直接合理明確歸屬於投資及對被投資事業管理之各項支出，得自投資收益項下減除外，免分攤無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出。

(2)依金融控股公司法第37條及第39條規定，金融控股公司得向主管機關申請核准，投資同法第36條第2項所定以外之事業，或運用短期資金購買政府債券或金融債券等。如金融控股公司從事上開投資或買賣有價證券之金額龐大，致其買賣有價證券之收入及投資收益遠超過其依金融控股公司法第36條規定經營業務之營業收入，足認其係以買賣有價證券為業者，除可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應作個別歸屬認列外，尚應依法分攤無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出。

2.財政部於101年發布金控公司費用認定原則

為求解決此一長久以來之爭議，財政部於2012年9月7日發布「財政部各地區國稅局審查金融控股公司收入成本費用歸屬認定原則」(以下簡稱「金控費用認定原則」)，

(1)可合理明確歸屬者，個別歸屬認列於相對應產生之收入。至於無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出，免分攤至投資收益。

(2)可直接合理明確歸屬投資收益之費用支出，但屬配合執行金融控股公司法所定之義務，得自應稅所得項下減除：

- a.金控公司依金融控股公司法第51條及相關內部控制及稽核制度實施辦法，設立之總稽核及內部稽核單位、建立法令遵循主管及獨立之專責風險控管單位，其相關人員之薪資費用；
- b.金控公司舉債轉增資其持有已發行股份總數超過90%之本國子公司，且該筆資金供子公司用於維持資本之適足或業務經營發展者，其利息支出。但利息

支出認列之年度，金融控股公司持有本國子公司之股權，不符合前述規定者，不得減除；

(3)無法直接合理明確歸屬於投資收益之支出：金融控股公司借款係為支應發放股利，該筆借款之利息支出。

3.財政部於102年發布之歸屬認定原則

而後於102.6.20發布之歸屬認定原則，則認為直接歸屬於投資及對被投資事業管理之營業費用及利息支出，自投資收益項下減除；而屬無法直接合理明確歸屬於投資及對被投資事業管理，得自應稅所得項下減除，包括下列四種情形：

(1) 上述稽核、法遵及風險控管之相關人員薪資費用，保險費、伙食費、職工福利、研究費及訓練費。

(2) 金控公司舉債轉增資其持有已發行股份總數超過90%之本國子公司，且該筆資金供子公司用於維持資本之適足或業務經營發展者，其利息支出。

(3) 金融控股公司借款係為支應發放股利，該筆借款之利息支出。

(4) 金控公司之資金支出、文具用品、郵電費、修繕費、廣告費、水電瓦斯費、捐贈、交際費、稅捐、折舊、各項耗竭及攤提（不含公司債發行費用之攤提）、上市年費、監理年費、會計師簽證費、法律諮詢費、股務代理費及其他單獨屬金融控股公司本身之管理費用。

而在實務運作上，其他與投資收益有關之營業費用，依據協談認列比率認定，其比率如下：

占總費用比率	協談認列比率
<30%	65%
30%-65%	60%
≥65%	55%

所謂與投資收益有關之費用，例如董事監察人以及董事會下設各種功能委員會相關人事費，人事單位、會計及財務單位之人事費等及其相關之伙食費、職工福利、研究費及訓練費、資訊安全維護費、資訊系統及軟體使用費以及其他利息支出等，採協談方式比例認列。據統計，金控公司總費用得認列減除之比例約佔93%-95%，故尚有部分費用無法認列減除。

就此最高行政法院101判字第956號判決亦支持上述財政部函示見解：「-(一)、

關於上訴人營業費用及利息支出歸屬部分：1.按行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」第24條第1項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」第42條第1項規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第66條之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」揆諸所得稅法第42條第1項之立法沿革始自52年1月29日之修正規定：「公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益免予計入所得額課稅。」由該條分別於69年12月30日修正及86年12月30日修正（即本件行為時暨現行適用條文）之立法理由：「公司投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其投資收益免予計入所得額課稅。此項規定，目的原在避免投資收益之重複課稅。惟此種轉投資收益既已免計入所得額課稅，則有關投資之利息支出及管理費用，暨因該項投資收益所繳納之營業稅及印花稅等費用，即不應在計算營利事業所得稅時減除，方屬合理。」、「在兩稅合一之設算扣抵制下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，無論營利事業轉投資層次之多寡，該投資收益僅在最終投資事業階段，課徵1次營利事業所得稅，由於營利事業之轉投資收益不計入所得額課稅，自應計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅並予以扣抵，而非用以扣抵投資事業當年度所得稅結算申報應納稅額。」且可知，所得稅法第4條之1規定停止課徵所得稅之證券交易所所得及第42條第1項為避免重複課徵營利事業所得稅，規定不計入所得額課稅之投資收益，其所得態樣雖有不同，惟均為免課徵營利事業所得稅之所得，是故非以有價證券買賣為專業之營利事業，如有依所得稅法規定停止課徵所得稅之證券交易所所得或不計入所得額課稅之投資收益等，除可明確歸屬之費用、利息，應自有價證券出售收入或投資收益項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用、利息；此參財政部83年函釋說明二：「二、非以有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券部分，除可直接歸屬之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用及利息。」、財政部92年8月29日台財稅字第0920455298號令釋：「…主旨：公司組織之營利事業，投資國內其他營利事業所獲配之投資收益，依所得稅法第42條第1項規定，不計入所得額課稅者，其營業費用及利息支出，應按下列規定計算分攤，自該投資收益項下減除，不得在課稅所得項下減除：一、非

以有價證券買賣為專業之營利事業，除直接歸屬之費用或利息，應自投資收益項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用或利息。」益明。上訴意旨主張投資收益不列入金控公司之課稅範圍，係因金控公司與子公司為同一經濟實體，金控公司自子公司取得之股利並非其實際所得始然，並非因法定租稅優惠而予免稅云云，洵無可採。」

（三）、檢討

1.連結稅制之立法目的

連結稅制建立之立法目的，係「由於金融控股公司與其持有百分之九十股份之子公司，已為經濟上之同一實體，與公司內部部門無異，尚不宜因分設子公司而增加其租稅負擔，以維租稅中立原則，爰為本條連結稅制之規定」。

就此學者有指出除關係企業間盈虧互抵外，亦可在現實上消彌因關係企業適用不合常規移轉訂價所造成之紛擾與稽徵成本及遵法成本，讓金控母子公司可專注於集團對外整體的營業與競爭，對於社會整體的經濟關係屬有利外，亦可讓金控母子公司間的營業與往來符合實際狀態，不讓稅捐因素干擾競爭，符合競爭中立性原則⁵¹。

2.金控公司投資所得不准扣除對應之成本費用之法理基礎

（1）免稅所得所對應之成本費用，不准扣除？

實務上認為金控母公司從子公司所取得盈餘分配款項，屬於所得稅法第42條第1項規定之投資收益，不計入所得額課稅。亦即屬於免稅所得，因此，基於成本費用與收益對應原則，對應歸屬於免稅收益部分之成本費用，也就不得減除。例如所得稅法第4條之1第1項本文規定：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」亦表現此一意旨。

故營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第2條第1項規定：「下列免納或停止課徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失」一般而言，具有合理性。

（2）遞延課稅所得，並非免稅所得

學者有認為上述投資收益，性質上並非「稅捐優惠」性質之免稅所得，而是在

⁵¹ 柯格鐘，金控連結稅制成本費用的認列，稅務旬刊，61週年紀念論文，2012年10月10日，頁44。

兩稅合一底下屬於「遞延課稅所得」之性質。亦即必須等到該項投資所得，在將來再次盈餘分配與投資公司之法人股東的自然人股東時，才有應課徵綜合所得稅之問題⁵²。因此，母公司所獲得之投資收益，並非免稅所得，只是遞延課稅的所得，則金控母公司為獲得投資收益所需支付之成本費用，包括營運管理旗下子公司之人事費用，為短期營運資金融通所生借貸利息，甚至是為長期投資借貸所產生之利息，均可認列費用。如此，現實上可以排除金控母子公司間進行不合常規交易之經濟誘因（由於實務上目前作法，導致金控母公司必須被迫製造其與子公司間之交易往來，以增加母公司應稅收入，進而降低母公司或集團整體之租稅負擔），符合當初立法者本意在於經濟一體，鼓勵金控母子公司專注對外營業。因此建議刪除營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第2條第1項第4款規定，准予金控母公司獲配自連結子公司之股利收入免予分攤營業費用⁵³。

（3）本文見解

我國連結納稅制度，從其立法理由可知，採取分別計算所得額，再合併計算連結所得額，進行損益通算之盈虧互抵。而其既然強調經濟一體性，則連結公司間之內部盈餘，實際上並不增減企業集團之所得收益，因此不納入課稅，並非基於租稅優惠之免稅所得。因此，從租稅中立原則考量，應可認為母公司所有營業費用，均屬於為整體企業集團之利益而為支出，屬於整體企業集團費用之性質，而整體企業集團既然合併計算課稅所得收益，則其整體企業集團之費用均應准予扣除，以符合成本費用與收益對應原則。

如參考日本立法例，母公司相關成本費用，原則上均准予依據法人稅法規定認列扣除，並未歸屬於集團內部之盈餘分配之免稅收益，而不准扣除。而德國立法例，母公司相關成本費用，原則上也均准予依據法人稅法規定認列扣除，並不因其屬於不納入課稅之投資收益，即不准扣除相關費用。例外情形，僅就不納入課稅之所得盈餘分配金額之5%金額，作為不准扣除之費用。

按所得稅法第42條第1項規定之公司投資收益不計入當年度所得額課稅，乃是在兩稅合一制度下，為避免「重複課稅」，而在投資公司階段，不再納入課稅。因此其並非實質上之免稅所得。且由於金融控股公司與其連結子公司間，已為經濟上之同一實體，與公司內部部門無異，尚不宜因分設子公司而增加其租稅負擔，以維

51 柯格鐘，金控連結稅制成本費用的認列，稅務旬刊，61週年紀念論文，2012年10月10日，頁45。

52 同前註。

租稅中立原則。如果金控子公司屬於金控母公司之內部部門，則母公司所有營業費用，原則上均可全部扣除，不發生對應免稅所得之費用不准扣除之問題。

故本文認為應修正營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第2條第1項第4款規定，准予金控母公司獲配自連結子公司之股利收入免予分攤營業費用⁵⁴。

現行實務上採取稅務協商作法，給予實質上認列費用之方式，實質上大約僅剩5%-7%費用不准認列，就結論而言，或許尚稱合理。但因認列標準不明，欠缺透明性，而有妨害法律秩序安定性之虞。故建議財政部仍宜進一步將可准予認列之費用項目及標準，更具體明確規定，以避免徵納雙方必須進行稅務協商之稽徵成本發生。

五、結語

連結納稅制度涉及之問題相當複雜，為能完整合理規範其中稅務問題，德國及日本均於法人稅法中詳細規範其中之權利義務事項，我國金融控股公司法僅以一個法律條文進行規定，導致許多權利義務事項，均遺漏未予規定，而需要行政機關進行法律漏洞補充。此與憲法第19條規定之租稅法律主義不符。將來應更詳細具體規定，以符合課稅要件法定原則。

其次母公司之相關成本費用，似不宜僅因為涉及投資收益免稅，即當然認為其相關成本費用不准扣除。此部分似可重新檢討，為使徵納雙方法律關係具體明確，租稅法制應更加透明化，現行以稅務協商執行稅法規範，固然屬於法制不完備前不得已之便宜措施，但終究並非長治久安之計，未來財政部宜進一步具體明確規範之。如有必要引進推計課稅方式，亦可參照一般經驗法則，取向於一般平均類型之情形，明定其合理比例。

【本文轉載自第六屆稅務實務問題研討會會議手冊】

54 同註52。

「創業投資事業適用有限合夥組織」之探究

◎林慧琦 會計師公會研究員

壹、前言

一、美國商業組織類型

在1980年代，美國有四種商業組織型態可供企業選擇，個人獨資、普通合夥、有限合夥和公司，但只有公司具有完全有限責任的特色，因此大多數企業選擇公司組織型態，其中也有一些例外，最重要的領域涉及專業人士，律師、醫師、建築師以及其他一些法律禁止以公司形式營業的職業，一般會組成普通合夥，但在許多州允許其組成專業公司（Professional Corporations），而享有一定程度的有限責任。美國後來發展出許多非公司型的商業組織，美國法制上的商業組織（Business Entities）約可劃分為公司型商業組織（Corporations）與非公司型商業組織（Unincorporated Business Entities），公司型商業組織僅有股份有限公司一種，非公司型商業組織則包括獨資（Sole proprietorship）、有限責任企業（LLC, Limited Liability company）及合夥型商業組織。合夥型商業組織則涵括普通合夥（General Partnership）、有限合夥（LP, Limited Partnership）、有限責任合夥（LLP, Limited Liability Partnership）、有限責任有限合夥（LLLP, Limited Liability Limited Partnership）等。關於非公司型商業組織屬於非法人商業型態，其雖未具備法人格，但美國法上肯定其具有一定法律實體地位，賦予其權利義務能力。

二、美國租稅制度

美國稅法基本上有三種基本的課稅制度，通常會依據不同的章節名稱來稱呼這

些不同的制度，C章節是關於傳統的公司型納稅方式（稱作C公司），K章節在描述適用合夥或可以適用合夥身份納稅的組織的稅收制度，S章節則是一個另外可供公司選擇的稅收制度（稱作S公司）。美國的租稅制度上原則以Kintner規則作為判斷商業組織依照公司或合夥方式課稅，隨後於一九九六年改採勾選原則（Check The Box Rule）¹。

三、我國有限合夥法草案與美國及英國有限合夥法之比較如下：

比較點	我國有限合夥法草案（經濟部送行政院版）	美國德拉瓦州	英國
法人格	具法人格 ²	無（承認其具有法律上實體之地位）	合夥組織有法人格，但亦可選擇特別有限合夥，則無法人格。
存續期間	特定期間 ³	特定期間	永久，但可依合夥契約。
有限合夥人何時喪失其有限責任	控制原則，無安全港條款	控制原則，但訂有安全港條款（safe harbor provision）	控制原則，但訂有安全港條款
一般合夥人對合夥債務之責任	無限責任，但公司得為一般合夥人	無限責任，但一般合夥人得為有限責任組織	無限責任
一般合夥人之義務	信賴義務屬強行規定	信賴義務屬任意規定 ⁴	信賴義務屬任意規定

¹ 美國國稅局於1996年改採勾選原則，其明確規定非公司型組織可以自由選擇稅制，只要非依公司法設立的非公司型組織，而至少具有兩個成員以上者，得於第一次納稅申報表上選擇是否成為納稅主體，若未選擇公司型之納稅方式，即得以合夥組織形式納稅。

² 我國有限合夥法草案第3條第1項第1款之立法理由，有限合夥為以營利為目的之營運主體，且為便利有合夥之經營，爰明定有限合夥於登記後即取得法人格，能享受權利、負擔義務。

³ 我國有限合夥法草案第8條第1項第6款之規定，有限合夥申請登記之申請書中須記載有限合夥之存續期間。

⁴ 英國的有限合夥組織在有限合夥法未規定時，則適用普通合夥法的規定，一般合夥人對於有限合夥所負的義務即等同於普通合夥人，則一般合夥人對於其他合夥人與合夥均負有信賴義務。

四、小結

我國有限合夥法草案中有部份法條係參酌美國德拉瓦州有限合夥法及英國有限合夥法之規定，另外，亦參酌我國民法及公司法之相關規定；而英國有限合夥區分有限合夥與特別有限合夥，係英國立法者為反映創投事業之需求，另行規範特別有限合夥，此種作法值得我國參考。

另外，我國有限合夥法草案若發生有限合夥法未規範之情形時，依有限合夥法草案第一條之立法理由中說明，有限合夥組織在有限合夥法未規定者，依民法之規定，似乎是適用民法合夥之相關規定，蓋有限合夥係屬合夥型商業組織，應較偏向合夥組織，因此，美國德拉瓦州與英國的有限合夥在有限合夥法未規定時，均適用普通合夥法之規定；然我國有限合夥法草案大部分的條文係參考公司法無限公司之規定，少部份則參考民法合夥之規定，究竟宜適用公司法還是民法合夥之規定，尚值得討論。

貳、我國創投事業組織

一、我國限制創投事業必須以公司型態組成，加上我國創投市場顯然是偏好積極投資人經營模式，故創投基金皆選擇股份有限公司型態，因此，關於我國創投市場偏好積極投資人經營模式是否受組織法的影響未有絕對的定論，但組織法對於交易成本多少是有影響的。

目前我國創業投資公司一律以「股份有限公司」的組織型態存在，主要原因在於，依目前現行「創業投資事業範圍與輔導辦法」第三條之規定：「創業投資事業之範圍，指實收資本額在新臺幣二億元以上，並專業經營下列業務之公司：一、對被投資事業直接提供資金。二、對被投資事業提供企業經營、管理及諮詢服務。」基於本條規定，申請輔導協助之創業投資事業必須為「公司」，而不得為「合夥」、「隱名合夥」或其他非公司型組織型態。

二、台灣創投事業面臨募集資金困難的困境，創投業者曾對政府主管單位提出建言，如：1、擴大資金來源：適度恢復創投股東之投資抵減⁵、推動四大基金投資創投事業、解除保險業投資創投之限制、提高證券業投資創投事業之比率。2、建

⁵ 我國於1999年修正「促進產業升級條例」取消創業投資事業股東投資免所得稅之租稅優惠措施。

構創投國際化平台：放寬創投登陸限制，採取負面表列。但是業者並未充分得到政府政策的善意支持，創投業者因而退而求其次，要求允許以有限合夥方式作為創業投資基金的組織型態，雖然引進有限合夥制度並不能解決我國創投事業資金欠缺的困境，不過組織法對於當事人的交易成本或多或少有影響，引進有限合夥組織可以增加我國商業組織的多樣化，讓企業依其需求去選擇適用組織型態，然而我們不能忽略背後推動立法的相關利益團體，其內心所想到達到的目的為何，由前述可知，組織法並非影響創投市場的主要因素，縱然引進有限合夥組織型態，並不能立即解決創投事業資金欠缺的困境。

參、我國合夥組織之課稅制度

一、合夥型組織與公司型組織存在最大之差異即為稅制之差異，茲就我國公司組織與獨資、合夥組織於營利事業所得稅的課稅差異，比較如下：

表一：公司組織與獨資合夥組織課徵營利事業所得稅對照表

階段	項目	公司	獨資合夥組織
營利事業階段	申報課徵營所稅	是	是
	設立股東可扣抵稅額帳戶	是	不須設立
	保留盈餘加徵10%	是	無
個人階段	申報課徵所得稅	是	是
	營利所得年度	分配年度	營利事業結算年度
	營所稅扣抵	有上限	全部扣抵
	申報營利所得金額	帳載盈餘分配數	每年度核定之全年課稅所得額

按上述表一公司組織與獨資合夥組織關於營利事業所得稅可得知，獨資、合夥事業原將年度盈餘直接歸併予獨資資本主與合夥人的綜合所得稅，無雙重課稅問題。而公司組織的盈餘分配，原則上亦為股東個人所得可扣抵稅額，惟須視公司累積未分配盈餘的多寡，計算稅額扣抵比率。

二、另一方面，獨資、合夥組織無保留盈餘，合夥人視其盈餘分配比例，計算扣繳稅額。在合夥制度中，倘能妥善規劃合夥人出資比例與損益分配比例，可藉由

損益抵消，達到實質節稅的效果。

三、就公司雙重課稅的問題，透過兩稅合一制度，已大幅降低重複課稅的比例，惟論者提出，在跨國企業合作將因所得稅制的差異，例如一採屬地稅制，一採屬人稅制時，即有造成雙重課稅的問題，因此，於企業合作的規劃上，仍不可不慎。

肆、合夥組織之課稅處理

一、法源依據

- （一）依現行所得稅法第71條第2項規定，合夥組織之營利事業應依前項規定於每年5月1日起至5月31日止，辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。
- （二）現行所得稅法第24條第5項規定，總機構在中華民國境外之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，除依第88條規定扣繳稅款外，不計入營利事業所得額。
- （三）現行所得稅法第42條第1項規定，公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第66條之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。
- （四）現行所得稅法第3條第2項規定，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國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使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。
- （五）營利事業所得稅查核準則第30條投資收益：
 - 1、營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。
 - 2、營利事業投資於其他公司，其投資收益，應以經被投資公司股東同意或股東會決議之分配數為準，並以被投資公司所訂分派股息及紅

利基準日之年度，為權責發生年度；其未訂分派股息及紅利基準日或其所訂分派股息及紅利基準日不明確者，以同意分配股息紅利之被投資公司股東同意日或股東會決議日之年度，為權責發生年度。

3、前二款投資收益，如屬公司投資於國內其他營利事業者，其自中華民國87年1月1日起所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額。

(六) 現行所得稅法第14條第1項第1類營利所得：……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額……屬之。

(七) 另自99年度起，綜合所得稅納稅義務人一申報戶全年海外所得合計在新臺幣100萬元以上，且基本所得額超過600萬元者，應依所得基本稅額條規定填寫「個人所得基本稅額申報表」，併同綜合所得稅結算申報書辦理申報。(102年度營利事業之基本所得額超過50萬元者，其基本稅額為基本所得額扣除50萬元後，按現行徵收率12%計算)

(八) 公司法第13條第1項規定，公司不得為他公司無限責任股東或合夥事業之合夥人。(有限合夥法草案第6條則規定公司得為有限合夥之合夥人，不受公司法第13條第1項規定之限制)。在有限合夥法草案未通過實施前，公司應受公司法第13條第1項規範，不得為他公司合夥人。

二、四種不同態樣之稅務申報課稅規定如下：

(一) 我國合夥組織課徵營所稅(Non-tax transparent entity: non-pass through entity)，課稅後可暫不分配。(所細 § 82)

1、實際分配盈餘給國內個人合夥人應如何申報課稅

→ 依所得稅法第71第2項規定

說明：股利或盈餘分配給在中華民國境內居住的個人時，不論分配的股利或盈餘係屬87年度以後或86年度以前之盈餘，於給付時均不須辦理扣繳。但分配屬86年度以前的股利或盈餘雖不須辦理扣繳，仍應依所得稅法第89條規定列單申報主管稽徵機關。

2、實際分配盈餘給國內公司合夥人應如何申報課稅

說明：(1) 在我國有限合夥法草案尚未通過實施前，公司應受公司法第13條第1項規範，不得為他公司合夥人。

(2) 若有限合夥法通過後，應依所得稅法第42條之規定，

其總機構在中華民國境內之公司投資於國內其他營利事業自87年1月1日起所獲配之股利淨額或盈餘淨額（包括88年12月31日正前促進產業升級條例），不計入所得額課稅⁶，其可扣抵稅額，應依所得稅法第66條之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額）。

3、實際分配盈餘給國外個人合夥人應如何申報課稅

→ 依各類所得扣繳率標準扣繳

說明：（1）股利或盈餘分配給非中華民國境內居住的個人，於99年1月1日以後，按給付額、應分配額或所得數扣繳20%。

（2）（A）非中華民國境內居住的個人其獲配屬87年度或以後年度的股利或盈餘時，股利或盈餘總額中所含屬依所得稅法第66條之9規定，加徵10%營所稅部分實際繳納之稅額，可扣抵該股利淨額或盈餘淨額的應扣繳稅款。

（B）98年12月31日以前，其金額不得超過財政部96年10月22日台財稅字第09604545780號函釋⁷規定之限額。

（C）自99年1月1日分配盈餘起，抵繳稅額上限＝（非中華民國境內居住之個人獲配屬已加徵10%營所稅之股利淨額或盈餘總額×10%）⁸

4、實際分配盈餘給國外公司合夥人應如何申報課稅

→ 依各類所得扣繳率標準扣繳及所 § 24 V 之規定

說明：（1）獨資、合夥組織之營利事業依法辦理結算申報，或決

⁶ 應特別注意營利事業取得外國企業回臺掛牌「第一上市（櫃）公司之股利應併計營利事業所得額申報課稅」
（資料來源：財政部1030421新聞稿）

⁷ 財政部961022台財稅字第0960545780號函：「非居住者獲配股利或盈餘所含加徵稅額部分抵繳限額之計算」

⁸ 財政部990330台財稅字第09800597560號函：「營利事業填報截至98年底止已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵10%營所稅之餘額規定」

算、清算申報，有應分配予非中華民國境內居住之獨資本主或合夥組織合夥人之盈餘總額者，應於該年度結算申報或決算、清算申報法定截止日前，由扣繳義務人依規定之扣繳率，扣取稅款，並依所得稅法第92條規定繳納；其後實際分配時，免再依規定扣繳。

(2) (A) 總機構在中華民國境外的營利事業，其獲配屬87年度或以後年度的股利或盈餘時，股利或盈餘總額中所含屬依所得稅法第66條之9規定，加徵10%營所稅部分實際繳納之稅額，可扣抵該股利淨額或盈餘淨額的應扣繳稅款。

(B) 98年12月31日以前，其金額不得超過財政部96年10月22日台財稅字第09604545780號函釋規定之限額。

(C) 自99年1月1日分配盈餘起，抵繳稅額上限＝
(總機構在中華民國境外之營利事業之股東獲配屬已加徵10%營所稅之股利淨額或盈餘總額
* 10%)

(二) 我國合夥組織不課徵營所稅(tax transparent entity: pass through entity)，盈餘可暫不分配，但稅上視同分配。

1. 視同分配盈餘給國內個人合夥人應如何申報課稅
 2. 視同分配盈餘給國內公司合夥人應如何申報課稅
 3. 視同分配盈餘給國外個人合夥人應如何申報課稅
 4. 視同分配盈餘給國外公司合夥人應如何申報課稅
- 依所得稅法施行細則第82條之規定

(三) 我國個人合夥人在國外設立合夥事業

1. 該國外合夥事業在該國應課徵與我國營所稅類似稅負，而盈餘暫不分配時應不課稅，實際分配時應如何申報課稅。
- 依個人海外所得（所得基本稅額條例第12條）及最低稅負制所得基本稅額條例之規定申報課稅

- 2.該國外合夥事業在該國不課徵與我國營所稅類似稅負，而盈餘視同分配時應如何申報課稅。

→ 依所得稅法施行細則第82條之規定

（四）我國公司合夥人在國外設立合夥事業。

- 1.該國外合夥事業在該國應課徵與我國營所稅類似稅負，而盈餘暫不分配時應不課稅，實際分配時應如何申報課稅。
- 2.該國外合夥事業在該國不課徵與我國營所稅類似稅負，而盈餘視同分配時應如何申報課稅。

說明：（1）在我國有限合夥法草案尚未通過實施前，公司應受公司法第13條第1項規範，不得為他公司合夥人。

（2）若有限合夥法通過後，依所得稅法第3條第2項規定，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國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使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

伍、有限合夥組織課稅方式

一、美國法制上的有限合夥受到廣泛使用之主要原因之一在於其可免除雙重課稅，日本即因其原先制訂的有限責任企業（L.L.C.）未有稅法上優勢而後再引進有限責任合夥（L.L.P.），日本版的有限責任合夥即係為了補償日本版的有限責任企業無法適用單層課稅之優勢，所生之新的企業組織型態，蓋有限責任合夥屬於民法上合夥之特例，不具有法人格，符合日本國稅機關對於單層課稅之認定標準，由此可知稅法的優惠對於企業是在選擇組織型態上的重要誘因，同樣的，稅制制度亦會影響我國企業主在商業組織型態的選擇。

二、目前，在我國稅制上隨著兩稅合一制度的採用，我國公司組織雙重課稅的問題已為適度的調整，相較與美國稅制對企業的影響，稅制的區別對於我國企業主在企業組織的選擇上，影響度較低。我國於1998年1月1日實施所得稅兩稅合一制，政府實施兩稅合一的目的是為了避免同一來源的所得，因不同的名目（營利事業所得稅、綜合所得稅）和不同的稅率，產生重複課稅的情形。因此，我們知道營利事業必須將「股利」和「營利事業所得稅」分配給股東，才能完成兩稅合一的目的。但事實上，公司型態的營利事業，在分配營利事業所得稅時，受到可扣抵比率的影響，無法將已繳納的營利事業所得稅，全額分配給股東。依所得稅法第66條之9第1項規定，公司當年度之盈餘未做分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅，並且，依同法第66條之1、同條之6規定，公司應設置股東可扣抵稅額帳戶，並設有複雜的稅額可扣抵比率的上限限制；另外，以公司型組織而言，公司的虧損無法歸屬於個人，而須認列損失或累積於公司，無法如同合夥組織一般依個人所得多寡，依分配比例將虧損歸屬於個人。

在過去的制度下，獨資或合夥企業在繳完百分之十七營利事業所得稅後，稅後的盈餘轉入獨資資本主或合夥企業合夥人名下課徵綜合所得稅，遭重複課稅的情形最嚴重，在兩稅合一實施後，獨資或合夥企業所繳納的營利事業所得稅，全數等於獨資經營者或合夥企業合夥人申報個人綜合所得稅時的可扣抵稅額，且不必經過分配股利的程序，馬上享受抵稅權，即獨資或合夥組織的年度盈餘直接歸併予獨資經營者與合夥人的綜合所得稅，並以所繳納的營利事業所得稅全數扣抵當年度應納的所得稅，則其營利事業所得稅不過是其個人綜合所得各類來源之一，因此，兩稅合一對經營獨資或合夥事業而言最具有實質的節稅效果。

三、營利事業所得稅課徵之爭議

有關「有限合夥法」草案之原先立法目的在為鼓勵創投事業之發展，行政院經建會於2004年底提出有限合夥法草案僅適用於創投事業，且亦對租稅措施亦有規定⁹，然於行政院院會於2007年6月27日通過經濟部所提「有限合夥法」草案版本，不再將適用範圍限於創投事業，並簡化了許多條文，對租稅措施亦未加以規定，目的在使一般產業都能適用有限合夥，卻也產生諸多疑義。我國於2007年針

⁹ 原租稅措施規範於第七章第69條至第73條，內容為有限合夥中之各項稅制措施設有規定，有關有限合夥之營利事業所得稅及合夥人之綜合所得稅、ICA等準用所得稅法關於合夥及合夥人之規定，不採用公司制相關規定。

對會計師事務所參考美國有限責任合夥制度引進法人事務所組織型態，但由於法人事務所必須另課徵營利事業所得稅之問題遲未解決，目前尚未有會計師事務所轉型為法人事務所。說明如下：

（一）依法條之文義解釋，法人事務所應課徵營利事業所得稅

依「所得稅法」第7條第1款規定，法人為所得稅法所規範之主體，又依同法第3條第1項規定，凡於中華民國境內有營利之事業，均應課徵營利事業所得稅。法人事務所依「會計師法」第34條規定，乃有盈餘分派，雖會計師業務具有若干「公益」性質，但其追求獲利之本質仍不變，故依「所得稅法」規定，法人事務所應課徵營利事業所得稅。

（二）就法人事務所之組織本質而言，應免課徵營利事業所得稅

法人事務所為會計師組織型態之一種，其並未變更會計師執行之職務，又法人事務所之股東，依「會計師法」之規定，仍有「技藝」上之要求¹⁰，其係僅藉由事務所之法人化而降低會計師之責任，除此之外，法人事務所之收入來源及方式與其他型態之事務所並無不同，故會計師法人事務所應依「所得稅法」第11條第1項與第14條第1項第2類規定，課徵綜合所得稅為已足。

又司法院大法官認為各稅法之內容應符合公平原則¹¹，因此不得僅單純依事務所的組織不同而有不同之稅賦制度適用，基此，法人事務所應與其他會計師事務所制度相同而依綜合所得稅為課徵，其可免課徵營利事業所得稅。

（三）小結

現行實務上，就法人事務所之稅務制度與課稅仍存有許多疑義，又僅依事務所組織之不同而存有不同之稅賦制度是否妥適，亦值得令人省思；再者，行政院通過「建築師法修正草案」（2014年5月8日第3397次院會通過），未來擬將允許建築師可設立法人建築師事務所執

¹⁰ 高文宏、劉倩姮，〈會計師法中 法人會計師事務所 稅務上之屬性說明〉，p.55～58，會計研究月刊no.270（2008）。

¹¹ 司法院大法官解釋第597號：憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。

行業務¹²，然其究應用營利事業課稅亦或合夥事業課稅，建議主管機關就法人事務所之稅務制度應為統一之解釋。

陸、結論

我國若要引進有限合夥組織，必須面對組織制度如何架構及影響企業採用有限合夥之考量因素等問題。單單引進有限合夥組織並不能解決我國創投事業之困境；再者，組織法並非影響創投市場的主要因素，組織法以外的法律規定往往才是影響企業選擇組織型態之關鍵。建議應有其相關之配套措施，才能達到有限合夥法之立法目的。

參考文獻

1. 廖郁晴，2005年7月，從比較法觀點探討我國企業組織之法制建構-以美國模式為藍本，東吳大學法學院法律學系碩士班論文。
2. 王堉苓，2009年1月，合夥企業法制之研究-以中國大陸合夥企業法探討為中心，東吳大學法律學系中國大陸法律碩士在職專班大陸法律組論文。
3. 黃安強，2007年6月，論美國協議型企業體制在我國之實現，國立中央大學產業經濟研究所論文。
4. 張嘉芳，2009，論有限合夥之商業組織法制化，國立中正大學法律學研究所論文。
5. Bushman Wang，2008，從事務所組織形式的角度，論96年會計師法修正。
6. 張維倩，2006年1月，論專門職業組織型態選擇-以英美有限責任合夥法制為中心，國立政治大學法律研究所論文。
7. 林潔儀，2005年3月，選定地方法律業務的有限法律責任合夥模式及法律責任上限法例。

¹² 建築師法修正草案第4條訂定亦可設立法人事務所；另同法第18條之規定其除建築師法另有規定外，準用公司法有關有限公司之規定。

論公司股份交換及其會計處理

◎余文彬會計師

壹、前言

民國104年8月日月光公開收購矽品股權至25%，對矽品之經營有重大影響力，矽品為反制此一收購，依公司法第156條第8項規定，與鴻海以「股份交換」方式互相取得對方新發行之股份，鴻海取得矽品增資後股權21.24%，矽品取得鴻海增資後股權2.20%，名為達成雙方建立電子產業供應鏈垂直合作策略聯盟之目的，實則透過增加鴻海股權以稀釋日月光股權達到反制收購之目的。矽品與鴻海之股份交換，因矽品股東會未通過相關增資修正章程及取得或處分資產處理程序而功敗垂成，但「股份交換」一時成為企業界關注的焦點。

按股份交換係規定於公司法，非規定於企業併購法，同樣達到併購目的。企業併購法收購中的股份轉換，即類似股份交換，其最大差別在於股份轉換之讓與股份須達讓與公司已發行股份100%，而股份交換之讓與股份則未達100%，而且可以讓與持有他公司之股份。股份交換之定義與目的，讓與公司與受讓公司相互取得之股份如何衡量之會計處理，值得分析探討。

貳、公司法對股份交換之定義

公司法第156條第8項規定公司設立後得發行新股，作為受讓他公司股份之對價，需經董事會三分之二以上董事出席，以出席董事過半數決議行之，不受第267條第1項至第3項之限制。依公司法條文對股份交換之定義，其規範如下：

一、讓與公司與受讓公司之限制

雙方均為現存之股份有限公司，且股份交換後兩者均為存續。公司法第167條第3項規定子公司(從屬公司)不能收買母公司(控制公司)股份，故雙方為母子公司關係者，不得為股份交換(經濟部100年6月27日經商字第10002416950號函釋)。但股份交換後方成為母子公司關係者，公司法無明文限制，只是子公司持有母公司之股份無表決權(公司法第179條)。股份交換後雙方成為相互投資公司者，其表決權不得超過三分之一(公司法第369條之10)，此點也必須列入股份交換之考量。

二、受讓他公司股份之範圍

所稱「他公司」，包括依我國公司法組織登記之公司及依外國法律組織登記之公司(經濟部91年4月16日經商字第09102073880號函釋)。所謂「他公司股份」，包括下列三種(經濟部94年3月23日經商字第09402405770號函釋)：

- 1.他公司已發行股份，可是他公司持有之庫藏股或其股東持有。
- 2.他公司新發行股份。
- 3.他公司持有之長期股權投資。

三、董事會特別決議

受讓公司在章程規定股份總額下，授權董事會以三分之二以上董事出席，出席董事過半數決議發行新股作為受讓他公司股份之對價。但發行新股若已逾章程規定股份總額者，應經股東會決議修正章程增加股份總額方可，如同矽品股份交換一案。

四、排除股東及員工優先認股權

以發行新股作為受讓他公司股份之對價，排除公司法第267條第1項至第3項規定之股東及員工之優先認股權規定，以利股份交換之運作。

參、股份交換之目的

基本上受讓公司透過股份交換後，因相互持股之緊密關係可取得讓與公司之有利資源，有益於受讓公司整體之營運，在實務運作下，可達成下列目的：

一、利於收購

公司法之股份交換，屬於企業併購法中收購的一種方式，企業併購法之收購指公司依相關法律規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。股份交換則限於取得他公司之股份，並以股份作為對價。收購中的股份轉換指公司讓與全部已發行股份予他公司，而由他公司以股份、現金或其他財產支付公司股東作為對價之行為。股份轉換後，讓與公司成為受讓公司100%持股之子公司。所以股份轉換類似股份交換，但其差異如下：

項 目	股份交換	股份轉換
適用法條	公司法	企業併購法
受讓公司	既存公司	既存或新設公司
讓與股份	未達發行股份100%，可以是已發行、新發行及持有他公司之股份。	達發行股份100%，限於讓與公司已發行股份。
決策單位	董事會。但若增資修章需股東會決議。	股東會

在不涉及增資修正章程下，股份交換由董事會決議即可達到收購他公司股份之目的，十分簡便，且以發行新股為對價，在不考慮股份膨脹下，可減輕財務負擔壓力。但其缺點是讓與公司移轉之已發行股份無法適用企業併購法第34條免徵證券交易稅之租稅優惠規定。

二、策略聯盟

透過股份交換，受讓公司與讓與公司相互持股關係密切，可共享資源，達到策略聯盟，如矽品與鴻海對外所稱的目的。若受讓公司係取得讓與公司所持有他公司之股份，則形成三角策略聯盟，綜效更大。如甲公司透過股份交換取得部分乙公司之股份，部分乙公司持有丙公司之股份，甲、乙、丙三公司即形成三角策略聯盟。

股份交換後，雙方可能成為母子公司(持股超過50%)具控制力或關聯企業(持股20%-50%)而有重大影響力，前述例子甲、乙、丙也可能成為聯屬公司(母公司及其全部子公司之統稱)。透過股份交換，形成策略聯盟，關係緊密，甚至有控制力或重大影響力，可共享資源，創造更大利潤。

三、防禦併購

股份交換之另一目的，即透過股份交換可稀釋非合意(惡意)併購者之股權，增

加併購之難度。如矽品一案，收購矽品股份後，日月光持有之股權比例為25%，但股份交換後，日月光持有之股權即降至19%，增加日月光併購矽品之難度。

防禦併購並非股份交換之主要目的，主要目的仍然在利於收購及策略聯盟。但在非合意併購下，有時是一種應對的手段，如矽品一案，管理階層心態會和鴻海作股份交換，防禦併購是很重要的考量因素。

肆、股份交換之會計處理

股份交換之會計處理包括會計項目及取得股份價值之衡量，先從會計項目分析，受讓公司取得讓與公司(或讓與公司取得受讓公司)之股份，帳列如下幾種：

一、採用權益法之投資

指讓與公司成為受讓公司之子公司(持股大於50%)或關聯企業者(持股20%-50%)，此為受讓公司個體報表採用之會計項目，屬母子公司者應另編製合併報表。

二、備供出售金融資產

指受讓公司持有讓與公司之股份未達20%，且讓與公司為上市櫃者，因股份交換通常是策略聯盟，不宜列為交易目的之「透過損益按公允價值衡量之金融資產」。

三、以成本衡量之金融資產

指受讓公司持有讓與公司之股份未達20%，且讓與公司為未上市櫃者。

至於交換取得股份之價值衡量，商業會計法第55條規定資本以現金以外之財物抵繳者，以該項財物之公允價值為標準，無公允價值可據時，得估計之。另依會計研究發展基金會91年6月14日(91)基秘字第187號函釋企業發行新股以作為受讓另一公司所持有轉投資股份之對價，如屬聯屬公司關係，企業應以另一公司原持有股權帳面價值或市價較低者作為成本，並以此金額作為投入之資本。若無聯屬公司關係，則以所發行股份之公平價值或取得股權之公平價值，兩者較客觀明確者作為取得股權之公平價值，並以此金額作為投入之資本。股票上市櫃之股份公允價值即為其股價，未上市櫃之股份公允價值可以其股權淨值估計。讓與公司如係持有他公司

股份交換，如有聯屬關係則不認列交換損益；反之，認列交換損益。

以公允價值或帳面價值衡量股份交換之會計處理，整理如下(簡化計以長期投資為會計項目)：

一、公允價值

受讓公司(甲公司)		讓與公司(乙公司)	
長期投資-乙公司		(一)發行新股	
股本	xx	長期投資-甲公司	xx
資本公積	xx	股本	xx
		資本公積	xx
		(二)讓與公司持有之庫藏股	
		長期投資-甲公司	xx
		庫藏股	xx
		資本公積	xx
		(三)讓與公司股東持有之股份	
		不作分錄	
		(四)讓與公司持有之他公司(丙)	
		股份	
		長期投資-甲公司	xx
		長期投資-丙公司	xx
		處分投資利益	xx

二、帳面價值

受讓公司(甲公司)		讓與公司(乙公司)	
長期投資-乙公司		(一)發行新股	
股本	xx	長期投資-甲公司	xx
資本公積	xx	股本	xx
		資本公積	xx
		(二)讓與公司持有之庫藏股	
		長期投資-甲公司	xx
		庫藏股	xx

(三)讓與公司股東持有之股份

不作分錄

(四)讓與公司持有之他公司(丙)

股份

長期投資-甲公司 xx

長期投資-丙公司 xx

茲舉例說明，甲乙兩公司為上市櫃公司，且非聯屬公司，甲公司股價30元，乙公司股價15元，面值均為10元，為達成策略聯盟，兩公司股份交換，依股價比例，甲公司1股交換乙公司2股，甲乙公司均以發行新股為之，則會計分錄如下：

甲公司(受讓公司)		乙公司(讓與公司)	
長期投資-乙公司 30		長期投資-甲公司 30	
股本(1股)	10	股本(2股)	20
資本公積	20	資本公積	10

如乙公司以持有之庫藏股每股成本14元交換，則乙公司分錄如下：

長期投資-甲公司 30	
庫藏股	28
資本公積	2

如乙公司以持有丙公司之股份每股成本14元交換，則乙公司分錄如下：

長期投資-甲公司 30	
長期投資-丙公司	28
處分投資利益	2

假定兩公司交換後有聯屬關係，乙公司以庫藏股交換，兩公司分錄如下：

甲公司(受讓公司)		乙公司(讓與公司)	
長期投資-乙公司 28		長期投資-甲公司 28	
股本	10	庫藏股	28
資本公積	18		

假定兩公司交換後有聯屬關係，乙公司以持有丙公司之股份交換，兩公司分錄如下：

甲公司(受讓公司)		乙公司(讓與公司)	
長期投資-乙公司	28	長期投資-甲公司	28
股本	10	長期投資-丙公司	28
資本公積	18		

伍、結語

矽品與鴻海之股份交換雖失敗告終，現在矽品又私募股份給大陸紫光認購，紫光持有增資後矽品股權25%，日月光持股比率被稀釋到19%，達到矽品原股份交換之防禦併購目的。但日月光卻反制要繼續收購矽品股權至44.7%，甚至達到100%。紫光認購價格與日月光收購價格均為每股55元，比上次日月光收購的45元還要高。矽品與日月光併購大戰，從公司法之股份交換戰到企業併購法之收購，勝負難料。

股份交換也是企業併購法之收購手段，通常是策略聯盟下的合意收購，非企業併購法之含有惡意(非合意)收購。透過股份交換，加入策略聯盟者之股份，以稀釋惡意併購者之股份，達到防禦併購之目的，誠可謂進可攻(策略聯盟)，退可守(防禦併購)也!但以股份交換為收購手段必須章程所定資本額大到可以讓董事會作決策即可，否則即如矽品須經股東會決議修正章程增加資本額，以致功敗垂成矣。



淺析會計師事務所 企業風險管理機制之建置

◎李佳玲 教授/國立中正大學會計與資訊科技學系

◎李宗霖 會計師/安侯建業聯合會計師事務所專業知識長/國立中正大學會計與資訊科技研究所博士候選人

◎林陣蒼 經理/安侯建業聯合會計師事務所風險管理部/高考律師、會計師及格

壹、前言：

企業風險管理(Enterprise Risk Management, ERM)係遍及企業各層面之過程，該過程受企業的董事會、管理階層或其他人士影響，用以制定策略，辨識可能影響企業之潛在事項、管理企業之風險，使其不超出該企業之風險胃納，以合理確保其目標之達成¹。風險和機會主導企業價值形成，風險不利於企業價值的創造或維持，機會則有助於企業價值之實現。而企業風險管理所要處理的就是如何管理好風險與機會，這不僅是一個企業成功經營的重要課題，且連帶影響投資人、員工等利害關係人。因而2009年，美國證券管理委員會(SEC)要求美國公開發行公司揭露董事會如何監督企業風險管理，內容包括董事會於企業風險辨識，風險胃納及風險管理上所扮演的功能等。我國金融監督管理委員會(金管會)也於2011年12月修訂「公開發行公司建立內部控制制度處理準則」，亦為規範各公開發行公司建立有效之風險管理機制，以強化公司營運之控管，而新增第四十三條之一²：公開發行公司宜訂定適當之風險管理政策與程序，建立有效風險管理機制，以評估及監督其風險承擔能力、已承受風險現況、決定風險因應策略及風險管理程序遵循情形。顯示企業風險管理之重要性，透過建立有效之風險管理機制，可以強化公司營運之控管。

事實上，不只是企業需建立有效的風險管理機制，會計師事務所同樣可透過建

¹ 參企業風險管理-整合架構中文版有關定義(COSO 2004年9月)

² 嗣於2014年9月修訂變更條次為現行之第44條，參金管證審字第1030036318號函令。

置強韌的風險管理系統而獲益，因此本文著重於會計師事務所之風險管理機制的探討。會計師事務所所執行之專業服務包括如財務報表查核簽證等，關係到公司所提供財務報表之公信力，與投資人、債權人等利害人之權益保障有密切關係。因而，會計師事務所做好風險管理，健全本身的品質管制制度之建立及執行，促進簽證品質之提升，預防潛在的審計失敗風險，至為重要。另方面，為維護公眾權益，會計師事務所亦受到主管機關較嚴格之監理。例如，自2009年來，金管會每年均派員檢查辦理公開發行公司簽證業務之會計師事務所，並定期公開其檢查結果之彙整報告。根據2014年金管會公佈之檢查會計師事務所查核報告，彙整2009年至2014年共6年來，檢查事務所在品質管制制度缺失項目及百分比如下³：

缺失	領導階層之責任	獨立性	案件之承接與續任	人力資源	案件執行	追蹤考核	品質管制制度書面化	合計
%	6%	16%	12%	10%	37%	14%	5%	100%

上表之缺失項目雖僅係針對有核准辦理公開發行公司財務報表簽證業務之聯合事務所為選樣標的，但對於大多數事務所亦有參考的價值，例如最多缺失的案件執行，其內容包括案件品質管制的複核、諮詢及歧見解決，即涉及個案的執行品質的落實。若沒有良好的案件執行的品質，可能導致客戶流失、潛在訴訟賠償、會計師行政責任等風險。例如，根據金管會最新公佈之受會計師法懲戒之名單(最近5年截至2016年2月22日)有41個懲戒個案⁴，平均每年約達8個，涉及之案件類型雖以財務簽證居多，但亦包括有專家意見書，所得稅簽證等型態，顯示會計師事務所在業務執行上所面臨各樣行政責任風險。

會計師事務所在營運上所面臨各層面風險，透過建立風險管理機制將使助於落實風險之控管。而根據最新2014年會計師事務所服務業調查報告⁵國內從員人員20人以上至99人以下的中型事務所約占全體事務所數量的9%，約有95家。本文參考一個國外相類規模之中型事務所導入風險管理系統之經驗，先說明首次導入ERM的

³ 金管會證券局檢查會計師事務所檢查報告103年，
網址：<http://www.sfb.gov.tw/ch/home.jsp?id=603&parentpath=0,8>

⁴ 更多資料可參考金管會證期局網站會計師業務專區
網址：<http://www.sfb.gov.tw/ch/home.jsp?id=603&parentpath=0,8>

⁵ 會計師事務所服務業調查(103)發布日期2015/12/31
網址：<http://www.fsc.gov.tw/ch/home.jsp?id=136&parentpath=0,4>

關鍵成功要素，並從導入步驟說明國內中型事務所如何規劃導入事務所風險管理系統，並如何從中獲益。

貳、導入ERM關鍵4個成功要素

(1) 高層的支持：

導入ERM系統涉及企業整體策略規劃及資源的投入，若缺乏企業最高管理階層全力的支持與配合殊難想像。企業執行長雖未必直接參與ERM之建置，但卻必須清楚傳遞支持的力量，指派適當人員並確保ERM的設計及實施將企業最關鍵的風險納入範圍。

(2) 逐步到位而非一步到位：

一個導入ERM的迷思認為，ERM係一個超複雜及需投入巨大資源的系統，這種想法前提係一次到位所有ERM的構件以獲得最大效益。但實務上做法卻不然，很多企業尤其係中小型組織，係採逐步到位，從簡單的流程開始建構。辨識及實施能夠產生即時效益的流程，讓最高管理階層可以透過初步的建置進一步瞭解及掌握ERM，為下一次持續導入創造機會。

(3) 先聚焦在少數核心風險：

首次導入ERM，可以先聚焦企業少數關鍵可管理的風險，這意謂者可以僅針對影響企業整體策略發展目標達成的策略風險，或是重要的營運單位所辨識出來的少數核心風險，甚至可以僅針對某項單一重大風險。此外，先聚焦在少數核心風險亦有助於後續ERM如監督及報告流程的建置。

(4) 借助既有資源及風險管理機制：

部份企業認為，導入ERM需要尋找一位富有ERM經驗的人材來帶領，但這種看法往往反成為導入ERM的障礙，尤其係中小型組織可能缺乏足夠的資源來顧用ERM專家。其實很多成功導入ERM的組織發現公司既有的人材，只要係對風險管理有一定的認識及瞭解，都可以是適任的領隊，例如CFO此外，大部份企業開始導入ERM時，只不過借用Microsoft office軟體功能，並未採用其他專業的系統或軟體。

任何企業組織在運作中必定存在一定風險管理措施及機制，例如內稽、法遵或

其他的防弊措施等，如果導入ERM能融入及進一步提升既有風控措施，將可以收到立竿見影的效益。不過應該認識到，通常既有的風控措施與ERM仍有差距，ERM強調的是對組織整體的建立風險管制機制。

參、啟動事務所ERM的六步驟

企業風險管理核心一言以蔽之，係在企業內各個事業體及作業流程內，持續不斷辨識、控制及監督所有風險事項的過程，以合理確保企業目標之達成。而這些事業或作業，就會計師事務所而言，一般可分為審計、稅務及顧問服務三大事業類別。而若以內部作業流程劃分，則可分為管理處、業務、人資、財務、風險/知識管理、資訊、總務等。本文接下擬參酌國外中型事務所初步導入ERM系統經驗及美國COSO委員會的相關研究報告為出發⁶，說明啟動事務所ERM的六步驟。

步驟一：董事會及資深管理階層投入和支持

事務所董事會或資深管理階層投入和支持是成功建置風險管理系統第一步，高階管理人員形塑組織對風險管理意識的基礎文化，同時董事會或資深管理階層需對初步設定的風險管理目標及預期結果取得共識，並安排適當的資源投入及有效管理監督。

步驟二：尋覓專案負責人

適合的ERM導入負責人，非必然是事務所的風控長莫屬，也不必然是將來系統的管理人，但他/她需對事務所的核心發展策略及運作應有所瞭解，並與所內所各部門有良好的溝通，以及對事務所整體的各項風險議題均要有所瞭解。風險管理機制需能融入組織日常的運作。

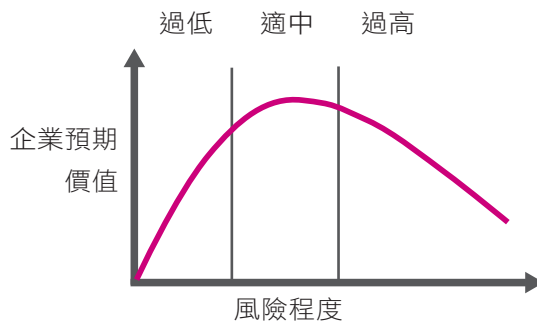
步驟三：組建ERM導入團隊

組建ERM導入團隊，可以是個委員會形式或是專案工作小組。理想上，團隊成員的組成應包括事務所決策層級的人員及主要營運部門的主管，以確保ERM導入獲得關注及資源投入，有利於風險管理的文化在不同部門傳遞。

⁶ COSO Thought Leadership in ERM 系列報告: Risk Assessment In Parctice(October 2012)

步驟四：執行風險辨識及評估及規劃行動方案

風險辨識及評估可以說是ERM導入的最重要核心步驟。風險管理最終目的係為極大化企業價值，而任何決策不是提升或維持，就是侵蝕了企業的價值，風險則始終貫穿及伴隨著決策。理智的企業決策不是要一味地規避或降低風險，而是管理企業內各項運作上之曝險，讓風險適中，不多也不少，有效地達成企業的目標(如下圖)⁷



這正是風險評估之所以重要之所在，企業需能有系統及落實對任一決策評估其風險。此步驟係取得對事務所最主要風險的釐清以及決定如何回應，採取從上而下的風險評估方式，有助於將事務所最重要的目標釐清。當然組織會面臨很多風險，重要的是，評估起點是彙整出最核心的風險。此時ERM工作小組內，事務所內高層的成員就在辨識風險過程中起到關鍵重要，可以分享自己的觀點或指出組織內可協助辨識風險的適當人選。

由上而下自獲取事務所內高層管理所認知的風險曝露，通常可由事務所的策略發展規劃的討論來辨識。亦可與各業務單位的營運長討論，辨識出影響目標達成的風險。一般來說，可以列出一系列重要風險事項的風險群組(Risk Profile)，例如營運面，品牌與信譽及法令遵循等風險群組。取得這些風險辨識及評估之資料可透過問卷調查、訪談，會議討論等方式取得。

辨識風險事項後，需考量風險衝擊及可能性(Consequence & Likelihood)，通常可以用風險矩陣表(Risk Matrix)⁸來衡量，除此之外，有些風險在性質上具有較不可預期性，因此亦可納入風險傳遞速度(Velocity of risk)為衡量的要素。在評估辨識及評估之過程，應注意所取得之資訊不應偏離最初規劃的風險項目，經驗顯示，在導入ERM初期，納入太多或太細的風險項目可能造成導入系統的阻礙。

⁷ 參COSO Thought Leadership in ERM 系列報告: Risk Assessment In Practice(October 2012)

⁸ 係將風險折分為衝擊(Impact)及可能性(Likelihood)兩個面向，以矩陣圖的橫排表示可能性的低中高，以直排表示衝擊的輕重程度，然後根據矩陣圖來評估所辨識的風險。

在評估風險評估後，接下來係選擇風險回應(Risk Response)方案，並擬定一連串行動方案，將風險降低至可接受的水準，亦即行動方案需能與事務所的風險容忍度及風險胃納(Risk Appetite)相配合。有時如何衡量風險胃納頗為困難，建議可以先將焦點放在風險的性質，例如涉及違反獨立性或員工誠信可能屬零容忍行為，並在討論是否採行某項行動方案時考量其風險胃納。

下面列表提供一個簡單的範例，說明事務所如何從擬定相標，辨識風險及採行控制活動的過程。

策略目標 (Strategic Objectives)	<ul style="list-style-type: none"> ★人力資源管理 ★客戶滿意度 ★信譽 ★獲利
風險類型 (Risk Profile)	<ul style="list-style-type: none"> ★客戶之維繫及開發：未有持續維繫或爭取優質客戶 ★人力資源：缺乏適當專業人才以確保服務品質及滿足業務的持續擴展 ★案件服務品質：無法落實案件服務品質以提升客戶滿意度及創造新服務機會 ★遵循風險：因業務執行之過失而造成民事賠償或行政責任之追究 ★財務：資產保全，帳款回收
主要控制活動 (Key Control Activities)	<p>客戶：</p> <ul style="list-style-type: none"> ★舉辦定期的知識分享會或教育訓練課程 ★進行客戶滿意度調查 ★設立目標，定期拜訪客戶，瞭解客戶之需求 ★與目標學校建立良好關係 ★進行同仁滿意度調查 ★定期與員工互動，瞭解員工之需求 <p>品質：</p> <ul style="list-style-type: none"> ★落實品質抽查，並連結績效考核 ★強化品質管制教育訓練遵循風險 ★高風險服務事前核准

主要控制活動 (Key Control Activities)	★定期法遵教育訓練 財務： ★定期檢討財務指標 ★定期評估客戶之績效
------------------------------------	---

步驟五：盤點既有風控流程

在風險評估的過程，事務所應該同時進行盤點既有風控作業，以瞭解既有控制流程的強弱所在。盤點既有風控流程可以讓事務所瞭解現行的風險管理作業，與入ERM所辨識出最重要的風險是否存在落差。通常現有之風控作業都集中在事務所日常作業及遵循面上，較少針對急迫或策略風險。因而盤點作業所得資訊可以幫助瞭解既有風控作業與核心事務所整體風險的關連，以評估如何管理最核心的風險。盤點作業可以借助下列範例表格來進行：

風險型Risk Category	風險控管責任 人Risk Owners	風險胃納指標Risk Appetite Metrics	控管措施 Monitoring	監督Oversight
信譽	所長	既定政策及程序	各項公告&溝通	董事會/合夥人會議
人力資源	人資長	既定政策及程序	每月定期或不定期檢討及報告	所長
案件服務品質	風控長	既定政策及程序	每月定期或不定期檢討及報告	所長
...				

資料來源：整理自COSO Thought Leadership in ERM 系列報告: Embracing enterprise risk management : Practical Approaches for Getting Started (January 2011)

步驟六：風險管理報告：

接下來要完成首份風險管理報告，此時應考慮報告溝通的流程，報告對象以及格式。風險管理報告應該簡明、扼要，反應出每一個風險的相對重要性，因此將最重要的風險排序優先表列係常見的方式。此外，亦可借助標示顏色或圖表讓閱表者瞭解最值得注意的地方。下表之範例係報告之格式可供參考：

風險	說明	可能性 (likelihood)	衝擊 (impact)	時效 (Velocity)	就位 (Readiness)	順序 (Priority)
人力資源	缺乏適當專業人才以確保服務品與及滿足業務的持續擴展	中	高	低	• (紅色)	1
案件服務品質	無法落實案件服務品質以提升客戶滿意度及創造新服務機會	中	高	低	• (黃色)	2
...						

資料來源：整理自COSO Thought Leadership in ERM 系列報告: Embracing enterprise risk management : Practical Approaches for Getting Started (January 2011)

肆、結語

ERM是一個持續改善的過程，在逐步導入的策略下，初步階段完成後，事務所應檢討並評估其效益，並為下階段的持續改善擬定計劃。而鑑於會計師事務所專業服務包括如財務報表查核簽證、稅務簽證、專家服務等，係為投資人、債權人、政府單位提供公信等價值而存在，從而主管機構的監理，投資人、債權人等利害關係人關注下，事務所需能夠持續透過提升服務品質及控管風險，以維繫公眾的信賴。透過建立正確的ERM導入心態，以及遵循六個導入步驟的實施，事務所可以建置初步ERM系統，幫助更及時有效掌握業務發展過程中，各層面所面臨的風險，俾採行適當的控制措施以應對這些風險，合理確保事務所目標之達成。事務所不見得需要建置一個詳盡完美的ERM系統，也未必需要使用專業系統工具來協助，透過本文介紹的概念及步驟，任一事務所都可藉由ERM，更妥善地規劃管理風險並達成其目標。

參考文獻

Coso (2004年9月)。企業風險管理-整合架構高階主管要覽架構(繁體中文版)，(<http://www.coso.org/-erm.htm>)

Author, Diaz-Garrastacho & Denise ; Dickins, Denise (July 2011). ERM in a CPA Practice. The CPA Journal. 58-61.

Dr. Patchin Curtis & Mark Carey. (October 2012). Risk assessment in Practice. ERM Thought Papers. (<http://www.coso.org/-erm.htm>)

Mark L. Frigo & Richard J. Anderson. (January 2011). Embracing Enterprise Risk Management. ERM Thought Papers. (<http://www.coso.org/-erm.htm>)



104年度下半年會計師辦理營利事業所得稅查核簽證錯誤或疏漏態樣彙整表

◎財政部

財政部 書函

發文日期：中華民國105年3月11日

發文字號：台財稅字第10500509060號

附件：查核簽證錯誤或疏漏態樣彙整表乙份

主旨：檢送本部各地區國稅局陳報「104年度下半年會計師辦理營利事業所得稅查核簽證錯誤或疏漏態樣彙整表」乙份，請惠予轉知所屬會員參考，請查照。

104年度下半年會計師辦理營利事業所得稅 查核簽證錯誤或疏漏態樣彙整表

期間:104年7至12月

序號	錯誤或疏漏態樣
1	營利事業銷售貨物或勞務附贈獎勵積點，供客戶未來兌換商品，在帳務處理上，依國際財務報導準則之規定，銷貨收入須予以估計屬獎勵積點部分相對應之收入，轉列遞延收入，俟客戶兌換時才認列收入。惟在稅務申報處理上，因該銷售貨物與勞務及獎勵積點為一筆交易，營利事業辦理營利事業所得稅結算申報時，應依營利事業所得稅查核準則第15條之3規定，將該附贈部分之收入於銷售時申報認列為收入，不得遞延，致營利事業申報銷售當年度營業收入發生錯誤。

序號	錯誤或疏漏態樣
2	營利事業透過股東個人銀行帳戶收取銷售貨款，或以股東帳戶墊支公司應付貨款，帳列股東往來項目，卻漏未將該銷售款項列帳營業收入，以致短漏報營業收入。
3	營利事業當年度營業收入包含為國外客戶加工之收入，會計師並於簽證報告中說明其性質屬來料加工，惟查對該公司申報營業稅外銷零稅率銷售額清單及出口報單，其係以國外客戶來料及加工收入之總額申報零稅率銷售額，致高估營業稅之得退稅限額及溢退進項稅額。
4	營利事業委託會計師查核及實施盤點之存貨盤損金額，已列報為其他營業成本，惟又將該金額列為當年度製成品之其他成本加項，致營業成本計算錯誤。
5	依所得稅法第33條規定，已依勞動基準法按月提撥勞工退休準備金之營利事業，當所屬職工退休時，應依規定向勞動主管機關申請自勞工準備金項下支出，不足支付時，始得以當年度費用列支，如其勞工退休準備金仍有餘額而逕行由營利事業帳戶給付，該退休金費用不符前開規定，不予認定。
6	依據營利事業所得稅查核準則第95條規定，營利事業固定資產計算折舊時，各該項資產事實上經查明應有殘值可以預計者，應依法先自其成本中減除殘值後，以其餘額為計算折舊基礎。
7	依所得稅法第38條規定，營利事業向國外購置機器設備，按期提列折舊費用，惟該等機器設備放置大陸地區辦事處，無法舉證用途，且無申報相對出租或使用收入，尚不得列為營利事業之費用或損失。
8	依所得稅法第54條及第59條規定，屬於折舊性固定資產及遞耗資產始能逐年提列折舊或計算各項耗竭及攤提。銅雕、木雕、石雕及掛畫等為藝術品，藝術品除無耐用年數之問題外，其價值更常因長期持有與日俱增，是以藝術品之性質既非屬折舊性固定資產，亦非屬遞耗資產，不得列報折舊費用或各項耗竭及攤提。
9	外銷佣金超過出口貨物價款之5%，依營利事業所得稅查核準則第92條規定，應取得有關憑證、提出正當理由及證明文據，並應由營利事業提示佣金收受者確具居間仲介事實之相關證明文件。

序號	錯誤或疏漏態樣
10	營利事業申報出售採權益法之長期投資損益，依營利事業所得稅查核準則第99條及財政部96年6月29日台財稅字第09604531560號函等相關規定，應以原始出資額為取得成本，非以帳上長期投資之帳面價值為取得成本。
11	營利事業投資於境外公司所獲配之股息或紅利，依營利事業所得稅查核準則第30條第2款規定，應以獲配股息或紅利總額列報投資收益，不得扣除已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅。
12	營利事業存貨帳列數與實地盤點數不符，會計師雖已於查核簽證報告揭露，惟未依規定就盤點不符部分敘明原因，並查明有無虛增成本或隱匿收入逃漏稅負情事，或該商品性質非屬可能發生自然損耗或滅失情事者，依營利事業所得稅查核準則第101條第2款商品盤損之規定，不得認列商品盤損。
13	營利事業於結算申報時，誤將以前年度已達耐用年限，閒置於帳上之固定資產，逕依其殘值列報其他損失，惟未提示報廢事實之證明文件，依財政部69年12月8日台財稅第40295號函規定，固定資產於使用期滿折舊足額後，僅剩殘值者，如欲報廢，雖無須向稽徵機關辦理報備手續，惟因固定資產報廢涉及實際作為，倘於耐用年限屆滿後無法繼續使用，仍應提出確實將該項資產毀棄或變賣之證明，始得依所得稅法第57條第1項規定認列當年度損失。
14	營利事業列報營業費用項下之利息支出，係為增建廠房借款在建造期間所支付之利息，依營利事業所得稅查核準則第97條第7款規定，該利息支出應列入該項資產之成本，不得列為營業費用項下之利息支出。
15	營利事業出售國內公司發行之有價證券，嗣因價款無法收回而產生呆帳損失，誤自課稅所得額減除。依所得稅法第4條之1規定，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除，因此出售國內公司發行之有價證券，因價款無法收回所產生之呆帳損失，應屬該項免稅收入之損失，不得自課稅所得額中減除。
16	營利事業處分有價證券時，應注意是否為國外有價證券，如處分標的非屬證券交易稅條例課稅範圍之有價證券，或為國外基金投資收益，非屬所得稅法第4條之1停徵所得稅之證券交易所得，若公司仍列報為停徵之證券期貨交易所得，稽徵機關將轉列為課稅所得，並按漏報稅額處罰。

序號	錯誤或疏漏態樣
17	營利事業依據「製造業及其相關技術服務業於中華民國九十七年七月一日至九十八年十二月三十一日新增投資適用五年免徵營利事業所得稅免稅所得計算要點」規定計算機器設備比時，未將屬生產該類產品所必備之設備(經查係完成證明所載全新機器設備清單以外之機器及運輸設備)納入機器設備比之分母計算，致機器設備比及免稅所得計算錯誤。
18	在中華民國境內無固定營業場所，而有營業代理人之營利事業，其營利事業所得稅依所得稅法第73條第2項規定，應由其營業代理人負責申報納稅，因該營利事業未經中華民國政府認許，非屬我國公司法上之外國公司，與所得稅法第39條第1項但書「公司組織」規定不符，尚無盈虧互抵之適用。
19	母公司與其持股達100%之子公司依企業併購法規定合併，母公司為存續公司，子公司於合併後消滅，母子公司並無換股情形，尚無企業併購法第43條規定之適用，母公司卻將子公司合併前之虧損自合併後母公司之純益額中扣除，致短報課稅所得。
20	營利事業申報扣除源自與我國有簽訂租稅協定國家之境外所得扣抵稅額，惟未向該國申請適用上限稅率，依適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定，不得申報扣抵該溢繳之國外稅額。
21	營利事業計算課稅所得額時，將合於獎勵規定之免稅所得自全年所得額減除，惟該免稅所得未符合所得基本稅額條例第16條得免計入營利事業基本所得之規定，該營利事業仍申報屬免予計入基本所得額之所得，恐致短漏報基本所得稅額。
22	依稅捐稽徵法第15條規定，營利事業因解散或合併而消滅，合併年度之當期決算所得額及前一年度之盈餘，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務，且其為消滅之營利事業辦理上開年度所得申報時，應與其本身之所得分開計算並分別辦理申報。
23	私立學校所提供之教育勞務，依據加值型及非加值型營業稅法第8條第1項第5款及財政部84年3月1日台財稅第841607554號函規定，屬銷售勞務性質，應於辦理結算申報時，將銷售貨物或勞務之收入及成本，與銷售貨物或勞務以外之收入及成本分別列示。

104年度營利事業所得稅 結算申報應注意事項

◎財政部臺北國稅局

財政部臺北國稅局新聞稿

104年度營利事業所得稅結算申報應注意事項

財政部臺北國稅局表示，104年度營利事業所得稅結算申報期間為105年5月2日至5月31日，請營利事業依規定期限儘早申報，以免因違反所得稅法第71條規定，遭加徵滯報金或怠報金。

該局指出，104年度營利事業所得稅結算申報相關書表內容業經財政部核頒，本次修訂重點為配合所得稅法及財政部新頒解釋函令，相關修訂重點整理如附表（詳附件檔案），請逕行下載參考。

該局進一步指出，104年度結算申報書格式已置放於該局網站（[http://www.ntbt.gov.tw/分稅導覽/營所稅/報稅資訊/★申報資訊/\(一\)結算申報](http://www.ntbt.gov.tw/分稅導覽/營所稅/報稅資訊/★申報資訊/(一)結算申報)），營利事業可逕行下載參考。另請營利事業多利用網路申報，省時又便利。

該局提醒，如有申報方面之問題，歡迎撥打免費服務電話0800-000-321或向各地區國稅局所屬分局、稽徵所及服務處洽詢。

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容												修 訂 理 由																																																																								
封面	<div><input type="checkbox"/>申請適用中小企業增僱員工薪資費用加成減除優惠(請參閱封面-1 頁之備註 3 說明)</div> <table><tr><td rowspan="3">營利事業 名稱</td><td>中 (蓋章)</td><td colspan="2">營 利 事 業 統 一 編 號</td><td colspan="8"></td></tr><tr><td rowspan="2">(英文)</td><td colspan="2">稅 籍 編 號</td><td colspan="8"></td></tr><tr><td colspan="2">開 業 日 期</td><td colspan="8"></td></tr><tr><td rowspan="2">股票發行 狀 況</td><td rowspan="2">上市</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">上櫃</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">興櫃</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">公開發行</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">非公開發行</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2"></td></tr><tr></tr></table>												營利事業 名稱	中 (蓋章)	營 利 事 業 統 一 編 號										(英文)	稅 籍 編 號										開 業 日 期										股票發行 狀 況	上市		上櫃		興櫃		公開發行		非公開發行			為提醒適用中小企業增僱員工薪資費用加成減除優惠之營利事業相關申請程序,增列勾選項。 為利查審輔助系統於選案時,能判別營利事業是否為上市、上櫃、興櫃、公開發行或非公開發行,爰於封面增加股票發行狀況欄位。																											
營利事業 名稱	中 (蓋章)	營 利 事 業 統 一 編 號																																																																																			
	(英文)	稅 籍 編 號																																																																																			
		開 業 日 期																																																																																			
股票發行 狀 況	上市		上櫃		興櫃		公開發行		非公開發行																																																																												
於「營利事業於本封面簽章效力及於本申報書全部頁次」後方增列括弧附註說明(請勿使用統一發票專用章簽章)														避免營利事業以統一發票專用章簽章,滋生疑義。																																																																							
<table><tr><th colspan="3">目 錄</th><th colspan="3">目 錄</th></tr><tr><th>頁次</th><th>使用者 請打</th><th>內 容</th><th>頁次</th><th>使用者 請打</th><th>內 容</th></tr><tr><td>封面-1</td><td></td><td>租稅減免或關係人交易明細表檢核清單</td><td>11</td><td></td><td>財產目錄</td></tr><tr><td>1</td><td></td><td>損益及稅額計算表</td><td>12</td><td></td><td>股東(資本主、合夥人)股份(股票、出資額)轉讓通報表</td></tr><tr><td>2</td><td></td><td>營利事業所得基本稅額申報表</td><td>13</td><td></td><td>營利事業投資人明細及分配盈餘表</td></tr><tr><td>3</td><td></td><td>資產負債表</td><td>14</td><td></td><td>股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表</td></tr><tr><td>4</td><td></td><td>營業成本明細表</td><td>15</td><td></td><td>稅額扣抵比率之計算</td></tr><tr><td>5</td><td></td><td>表一、其他費用及製造費用明細表 表二、營利事業所得稅直接攤退稅同意書</td><td>15-1</td><td></td><td>103年度盈餘分配表或盈虧撥補表</td></tr><tr><td>6-7</td><td></td><td>所得稅法規定有列支限額之項目標準計算表</td><td>16</td><td></td><td>103年度未分配盈餘申報書</td></tr><tr><td>8</td><td></td><td>105年1月1日起交易符合所得稅法第4條之4、第24條之5規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表</td><td>17</td><td></td><td>104年12月31日止已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之餘額計算明細表</td></tr><tr><td>9</td><td></td><td>表一、各類給付扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表二、各類收益扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表三、給付符合「外籍專業人士租稅優惠之適用範圍」規定之費用明細</td><td>18</td><td></td><td>營利事業帳簿處理及辦理申報(自行或委任)情形暨委任書</td></tr><tr><td>10</td><td></td><td>附件貼欄及附件目錄表</td><td></td><td></td><td>依所得稅法第24條之4規定計算營利事業所得額之海運業務及非海運業務收入、成本、費用、損失明細表</td></tr></table>												目 錄			目 錄			頁次	使用者 請打	內 容	頁次	使用者 請打	內 容	封面-1		租稅減免或關係人交易明細表檢核清單	11		財產目錄	1		損益及稅額計算表	12		股東(資本主、合夥人)股份(股票、出資額)轉讓通報表	2		營利事業所得基本稅額申報表	13		營利事業投資人明細及分配盈餘表	3		資產負債表	14		股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表	4		營業成本明細表	15		稅額扣抵比率之計算	5		表一、其他費用及製造費用明細表 表二、營利事業所得稅直接攤退稅同意書	15-1		103年度盈餘分配表或盈虧撥補表	6-7		所得稅法規定有列支限額之項目標準計算表	16		103年度未分配盈餘申報書	8		105年1月1日起交易符合所得稅法第4條之4、第24條之5規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表	17		104年12月31日止已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之餘額計算明細表	9		表一、各類給付扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表二、各類收益扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表三、給付符合「外籍專業人士租稅優惠之適用範圍」規定之費用明細	18		營利事業帳簿處理及辦理申報(自行或委任)情形暨委任書	10		附件貼欄及附件目錄表			依所得稅法第24條之4規定計算營利事業所得額之海運業務及非海運業務收入、成本、費用、損失明細表	一、依據財政部賦稅署 104 年 7 月 28 日臺稅所得字第 10404570200 號函所定簡化原則修訂,主要修訂計下列 4 項： 1.原頁次 8、18-21 移至關係人交易附冊,並與現行租稅減免附冊改以電子檔案提供或以電子檔案列印所需附冊方式供營利事業運用,免提供紙本印製之訂本式附冊。 2.增加「租稅減免或關係人交易明細表檢核清單」,以利所需填報之營利事業併同本稅申報書辦理申報。 3.獨資合夥組織之營利事業無須填報頁次(頁次 2、14-17)以色紙印製,並於封面及該等頁次加註免填提醒文字。 4.為利營業事業填報,部分頁次酌作順序調整。	
目 錄			目 錄																																																																																		
頁次	使用者 請打	內 容	頁次	使用者 請打	內 容																																																																																
封面-1		租稅減免或關係人交易明細表檢核清單	11		財產目錄																																																																																
1		損益及稅額計算表	12		股東(資本主、合夥人)股份(股票、出資額)轉讓通報表																																																																																
2		營利事業所得基本稅額申報表	13		營利事業投資人明細及分配盈餘表																																																																																
3		資產負債表	14		股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表																																																																																
4		營業成本明細表	15		稅額扣抵比率之計算																																																																																
5		表一、其他費用及製造費用明細表 表二、營利事業所得稅直接攤退稅同意書	15-1		103年度盈餘分配表或盈虧撥補表																																																																																
6-7		所得稅法規定有列支限額之項目標準計算表	16		103年度未分配盈餘申報書																																																																																
8		105年1月1日起交易符合所得稅法第4條之4、第24條之5規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表	17		104年12月31日止已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之餘額計算明細表																																																																																
9		表一、各類給付扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表二、各類收益扣繳稅額、可扣抵稅額與申報金額調節 表三、給付符合「外籍專業人士租稅優惠之適用範圍」規定之費用明細	18		營利事業帳簿處理及辦理申報(自行或委任)情形暨委任書																																																																																
10		附件貼欄及附件目錄表			依所得稅法第24條之4規定計算營利事業所得額之海運業務及非海運業務收入、成本、費用、損失明細表																																																																																
<div>※獨資或合夥組織之營利事業免填彩色頁次(頁次 2、14 至 17)</div> <div>2.營利事業申請適用租稅減免者,應填寫封面-1 頁租稅減免或關係人交易明細表檢核清單及營利事業所得稅結算申報書租稅減免明細表,上開明細表係以電子檔案提供,請向各地區國稅局所屬分局、稽徵所或服務處索取或至各地區國稅局網站下載,依式填寫後併同申報。</div> <div>3.營利事業符合應填寫關係人負債及業主權益明細表或營利事業與關係人及相互間交易明細表者,應填寫封面-1 頁租稅減免或關係人交易明細表檢核清單,上開明細表係以電子檔案提供,請向各地區國稅局所屬分局、稽徵所或服務處索取或至各地區國稅局網站下載,依式填寫後併同申報。</div>												二、配合所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 規定,增訂第 8 頁「105 年 1 月 1 日起交易符合所得稅法第 4 條之 4、第 24 條之 5 規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表」。																																																																									

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由																																																																											
封面-1	<p>說明</p> <p>1.營利事業申請適用租稅減免者，應填寫營利事業所得稅結算申報書租稅減免明細表；營利事業有直接或間接對關係人負債或符合關係人及關係人交易之揭露標準者，應填寫關係人交易明細表。上開明細表係以電子檔案提供，請向各地區國稅局所屬分局、稽徵所或服務處索取或至各地區國稅局網站下載。</p> <p>2.本申報書各頁次金額欄一律計算至元為止，角以下無條件捨去。</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="3">租稅減免明細表檢核清單</th> </tr> <tr> <th>頁次</th><th>使用者 請打V</th><th>內 容</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A1</td><td></td><td>股份有限公司組織之都市更新事業機構投資於都市更新地區適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A2</td><td></td><td>廢止前促進產業升級條例申報減免稅額通報單</td></tr> <tr> <td>A3</td><td></td><td>各年度適用各項投資抵減稅額計算明細表</td></tr> <tr> <td>A4-A7</td><td></td><td>公司參與合併、分割、收購之投資抵減、虧損扣抵及企業併購償還積欠銀行債務免徵營利事業所得稅申報明細表</td></tr> <tr> <td>A8</td><td></td><td>促進民間參與公共建設法、都市更新條例、新市鎮開發條例及電影法申報減免稅額通報單</td></tr> <tr> <td>A9</td><td></td><td>廢止前獎勵投資條例、科學工業園區設置管理條例、獎勵民間參與交通建設條例及企業併購法申報減免稅額通報單</td></tr> <tr> <td>A10</td><td></td><td>金融機構合併法、所得稅法、中小企業發展條例、發展觀光條例、生技新藥產業發展條例及資源回收再利用法申報減免稅額通報單</td></tr> <tr> <td>A10-1</td><td></td><td>產業創新條例、自由貿易港區設置管理條例及國際機場園區發展條例申報減免稅額通報單</td></tr> <tr> <td>A11</td><td></td><td>觀光產業配合政府參與國際觀光宣傳推廣適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A12</td><td></td><td> <div> 新市鎮開發條例 公司依據 所得稅法 廢止前獎勵投資條例 中小企業發展條例 </div> 申請縮短耐用年數加速折舊清單 </td></tr> <tr> <td>A13-A14</td><td></td><td>投資設備或技術適用投資抵減稅額明細表</td></tr> <tr> <td>A15</td><td></td><td>研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A15-1</td><td></td><td>生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A15-2</td><td></td><td>產業創新條例研究發展支出適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A15-3</td><td></td><td>中小企業發展條例研究發展支出適用投資抵減明細表</td></tr> <tr> <td>A16</td><td></td><td>原始認股或應募原新興重要策略性產業、生技新藥產業及其他之股東投資抵減稅額明細表</td></tr> <tr> <td>A17</td><td></td><td>投資於特定地區之一定產業適用投資抵減稅額明細表</td></tr> <tr> <td>A18</td><td></td><td>中小企業發展條例增僱員工薪資費用加成減除申報明細表</td></tr> <tr> <td>A19</td><td></td><td>公司讓與全部或主要營業或財產、分割獨立營業部門予他公司之所得免徵營利事業所得稅申報明細表</td></tr> <tr> <td>A20</td><td></td><td> <div> 符合 生技新藥產業發展條例第7條 中小企業發展條例第35條之1 </div> 規定以技術或享有所有權之智慧財產權作價入股選擇緩課申報明細表 </td></tr> <tr> <td>A21</td><td></td><td>符合廢止前促進產業升級條例第19條之3或生技新藥產業發展條例第8條規定以技術作價入股取得認股權憑證明細表</td></tr> <tr> <td>A22-A26</td><td></td><td>新投資創立或增資擴展適用免徵營利事業所得稅免稅所得計算表</td></tr> <tr> <td>A27-A28</td><td></td><td>外國營利事業於自由貿易港區及國際機場園區內之自由貿易港區從事貨物儲存或簡易加工租稅獎勵表</td></tr> </tbody> </table> <p>備註 1：適用租稅減免者，相關附件資料應與營利事業所得稅結算申報書一</p>	租稅減免明細表檢核清單			頁次	使用者 請打V	內 容	A1		股份有限公司組織之都市更新事業機構投資於都市更新地區適用投資抵減明細表	A2		廢止前促進產業升級條例申報減免稅額通報單	A3		各年度適用各項投資抵減稅額計算明細表	A4-A7		公司參與合併、分割、收購之投資抵減、虧損扣抵及企業併購償還積欠銀行債務免徵營利事業所得稅申報明細表	A8		促進民間參與公共建設法、都市更新條例、新市鎮開發條例及電影法申報減免稅額通報單	A9		廢止前獎勵投資條例、科學工業園區設置管理條例、獎勵民間參與交通建設條例及企業併購法申報減免稅額通報單	A10		金融機構合併法、所得稅法、中小企業發展條例、發展觀光條例、生技新藥產業發展條例及資源回收再利用法申報減免稅額通報單	A10-1		產業創新條例、自由貿易港區設置管理條例及國際機場園區發展條例申報減免稅額通報單	A11		觀光產業配合政府參與國際觀光宣傳推廣適用投資抵減明細表	A12		<div> 新市鎮開發條例 公司依據 所得稅法 廢止前獎勵投資條例 中小企業發展條例 </div> 申請縮短耐用年數加速折舊清單	A13-A14		投資設備或技術適用投資抵減稅額明細表	A15		研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表	A15-1		生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表	A15-2		產業創新條例研究發展支出適用投資抵減明細表	A15-3		中小企業發展條例研究發展支出適用投資抵減明細表	A16		原始認股或應募原新興重要策略性產業、生技新藥產業及其他之股東投資抵減稅額明細表	A17		投資於特定地區之一定產業適用投資抵減稅額明細表	A18		中小企業發展條例增僱員工薪資費用加成減除申報明細表	A19		公司讓與全部或主要營業或財產、分割獨立營業部門予他公司之所得免徵營利事業所得稅申報明細表	A20		<div> 符合 生技新藥產業發展條例第7條 中小企業發展條例第35條之1 </div> 規定以技術或享有所有權之智慧財產權作價入股選擇緩課申報明細表	A21		符合廢止前促進產業升級條例第19條之3或生技新藥產業發展條例第8條規定以技術作價入股取得認股權憑證明細表	A22-A26		新投資創立或增資擴展適用免徵營利事業所得稅免稅所得計算表	A27-A28		外國營利事業於自由貿易港區及國際機場園區內之自由貿易港區從事貨物儲存或簡易加工租稅獎勵表	<p>新增封面-1 頁「租稅減免或關係人交易明細表檢核清單」，以現行租稅減免附冊封面為基礎，增訂 3 點說明事項、刪除原頁次 1 附件黏貼欄及附件目錄表，原第 27 頁「股份有限公司組織之都市更新事業機構投資於都市更新地區適用投資抵減明細表」調整至第 1 頁，並重編表次代碼(租稅減免或關係人交易明細表分別以 A 及 B 作為開頭，與本稅頁碼有所區隔)。</p>
租稅減免明細表檢核清單																																																																													
頁次	使用者 請打V	內 容																																																																											
A1		股份有限公司組織之都市更新事業機構投資於都市更新地區適用投資抵減明細表																																																																											
A2		廢止前促進產業升級條例申報減免稅額通報單																																																																											
A3		各年度適用各項投資抵減稅額計算明細表																																																																											
A4-A7		公司參與合併、分割、收購之投資抵減、虧損扣抵及企業併購償還積欠銀行債務免徵營利事業所得稅申報明細表																																																																											
A8		促進民間參與公共建設法、都市更新條例、新市鎮開發條例及電影法申報減免稅額通報單																																																																											
A9		廢止前獎勵投資條例、科學工業園區設置管理條例、獎勵民間參與交通建設條例及企業併購法申報減免稅額通報單																																																																											
A10		金融機構合併法、所得稅法、中小企業發展條例、發展觀光條例、生技新藥產業發展條例及資源回收再利用法申報減免稅額通報單																																																																											
A10-1		產業創新條例、自由貿易港區設置管理條例及國際機場園區發展條例申報減免稅額通報單																																																																											
A11		觀光產業配合政府參與國際觀光宣傳推廣適用投資抵減明細表																																																																											
A12		<div> 新市鎮開發條例 公司依據 所得稅法 廢止前獎勵投資條例 中小企業發展條例 </div> 申請縮短耐用年數加速折舊清單																																																																											
A13-A14		投資設備或技術適用投資抵減稅額明細表																																																																											
A15		研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表																																																																											
A15-1		生技新藥公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減明細表																																																																											
A15-2		產業創新條例研究發展支出適用投資抵減明細表																																																																											
A15-3		中小企業發展條例研究發展支出適用投資抵減明細表																																																																											
A16		原始認股或應募原新興重要策略性產業、生技新藥產業及其他之股東投資抵減稅額明細表																																																																											
A17		投資於特定地區之一定產業適用投資抵減稅額明細表																																																																											
A18		中小企業發展條例增僱員工薪資費用加成減除申報明細表																																																																											
A19		公司讓與全部或主要營業或財產、分割獨立營業部門予他公司之所得免徵營利事業所得稅申報明細表																																																																											
A20		<div> 符合 生技新藥產業發展條例第7條 中小企業發展條例第35條之1 </div> 規定以技術或享有所有權之智慧財產權作價入股選擇緩課申報明細表																																																																											
A21		符合廢止前促進產業升級條例第19條之3或生技新藥產業發展條例第8條規定以技術作價入股取得認股權憑證明細表																																																																											
A22-A26		新投資創立或增資擴展適用免徵營利事業所得稅免稅所得計算表																																																																											
A27-A28		外國營利事業於自由貿易港區及國際機場園區內之自由貿易港區從事貨物儲存或簡易加工租稅獎勵表																																																																											

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由																					
	<p>併裝訂，以免影響自身權益。</p> <p>備註 2：公司申請適用產業創新條例第 10 條及中小企業發展條例第 35 條第 1 項研究發展支出投資抵減者，應於當年度結算申報期間開始前 3 個月起至申報期間截止日內，檢具有關文件向中央目的事業主管機關申請認定當年度研究發展活動，以符合程序要件。公司同時符合產業創新條例第 10 條及中小企業發展條例第 35 條第 1 項規定者，應於申報時擇一填報，在當年度結算申報期間屆滿後不得變更，以避免重複適用租稅優惠。</p> <p>備註 3：營利事業申請適用中小企業發展條例第 36 條之 2 增僱員工薪資費用加成減除者，應於當年度結算申報期間屆滿前，檢具中小企業增僱員工薪資費用加成減除申請表、切結書及應檢附文件，向公司或商業登記所在地之稅捐稽徵機關申請適用本項優惠，以符合程序要件。</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="3">關係人交易明細表檢核清單</th> </tr> <tr> <th>頁次</th> <th>使用者 請打 V</th> <th>內 容</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>B1</td> <td></td> <td>關係人負債及業主權益明細表</td> </tr> <tr> <td>B2</td> <td></td> <td>關係人結構圖</td> </tr> <tr> <td>B3</td> <td></td> <td>關係人明細表</td> </tr> <tr> <td>B4</td> <td></td> <td>關係人交易彙總表</td> </tr> <tr> <td>B5</td> <td></td> <td>關係人交易明細表</td> </tr> </tbody> </table>	關係人交易明細表檢核清單			頁次	使用者 請打 V	內 容	B1		關係人負債及業主權益明細表	B2		關係人結構圖	B3		關係人明細表	B4		關係人交易彙總表	B5		關係人交易明細表	
關係人交易明細表檢核清單																							
頁次	使用者 請打 V	內 容																					
B1		關係人負債及業主權益明細表																					
B2		關係人結構圖																					
B3		關係人明細表																					
B4		關係人交易彙總表																					
B5		關係人交易明細表																					
封面背面	<p>二、所得稅法第 71 條規定：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額……計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納……前項納稅義務人為獨資、合夥組織之營利事業者，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納；其營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第 14 條第 1 項第 1 類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。……」，……。</p> <p>四、……；其為獨資、合夥組織營利事業者，應就稽徵機關核定短漏之課稅所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，按所漏稅額之半數，分別按其是否已依所得稅法規定自行辦理結(決)算申報處 2 倍以下或 3 倍以下之罰鍰；……。</p> <p>五、延遲申報之處分： ……；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額應納稅額之半數另徵 10% 滯報金。(最低 1,500 元，最高不得超過 30,000 元)。</p> <p>六、不補報之處分： ……；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額應納稅額之半數另徵 20% 怠報金。(最低 4,500 元，最高不得超過 90,000 元)。</p> <p>八、本申報書除下列頁次之欄位外，其餘頁次之金額欄一律計算至元為止，角以下無條件捨去。 (一)第 13 頁第(11)欄「可扣抵稅額」：該金額不滿一元者，按四捨五入計算。 (二)第 14 頁「分配股利淨額或盈餘淨額依規定之稅額扣抵比率計算之金額」欄位(代號 31)：該金額不滿一元部分，按四捨五入計算。</p>	<p>1. 配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 71 條、第 108 條及第 110 條修訂第二、四~六點。</p> <p>2. 為明確定義各頁次金額欄之計算方式，避免小額退稅情形，爰以增列第八點說明，並配合刪除第 1 頁背面申報須知第十二點。</p>																					

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由
	(三)第 17 頁「已分配予全體股東之未分配盈餘加徵稅額(D)」、「抵繳稅額」及「抵繳稅額上限」欄位，所屬計算式以連除(乘)方式計算至元，元以下四捨五入。	
第 1 頁	<p>營業收入調節說明</p> <p>本年度結算申報營業收入總額01_____元</p> <p>與總分支機構申報營業稅銷售額68_____元</p> <p>相差69_____元，說明如下：</p> <p>總分支機構申報營業稅銷售額</p> <p>加：70上期結轉本期預收款_____元</p> <p>71本期應收未開立發票金額_____元</p> <p>72本期三角貿易採買賣方式列帳之營業收入_____元</p> <p>75其 他(請附明細表或說明)_____元</p> <p>說 明：_____</p> <p>減：76本期預收款_____元</p> <p>77上期應收本期開立發票金額_____元</p> <p>78視為銷貨開立發票金額(請附明細表)_____元</p> <p>79本期溢開發票金額_____元</p> <p>86本期專案作廢發票金額(請附核准函)_____元</p> <p>80佣金收入_____元</p> <p>81租賃收入_____元</p> <p>82出售下腳廢料_____元</p> <p>83出售資產_____元</p> <p>84代 收 款(請附明細表)_____元</p> <p>85因信託行為開立發票金額(請附明細表)_____元</p> <p>87其 他(請附明細表或說明)_____元</p> <p>說 明：_____</p>	增訂實務常見之調節項，如三角貿易及專案作廢；並刪除較少使用之調節項，如溢開發票，俾利納稅義務人填寫及有效利用版面。
	<p>60本年度應納稅額(獨資合夥組織營利事業為應納稅額之半數)(計算至元為止，元以下無條件捨去)</p> <p>(1)課稅所得額_____元×稅率_____%=</p> <p>(2)營業期間不滿1年者，換算全年所得核課：</p> <p>$\left[\left(\text{元} \times \frac{12}{\text{ }} \right) \times \% \right] \times \frac{\text{ }}{12} =$</p> <p>(3)獨資合夥組織之營利事業填本計算式並據以填入60欄：(1)或(2)應納稅額_____元×1/2 =</p>	配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 71 條增訂，並酌作文字修正。
	93 國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)免稅所得(損失)(請附計算表)	配合國際金融業務條例第 22 條之 16 修訂。
	<p>(於所得期間下方增訂)</p> <p><input type="checkbox"/>申報適用房地合一課稅新制者(請打✓)，並請填報第 8 頁「105 年 1 月 1 日起交易符合所得稅法第 4 條之 4、第 24 條之 5 規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表」</p>	配合所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 規定，增訂適用房地合一課稅新制勾選欄位，以利後續稽徵作業。
	<p>(於稅額計算欄增訂)</p> <p>131 總機構在中華民國境外，在境內有固定營業場所或營業代理人者，自 105 年 1 月 1 日起本年度交易符合所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 規定之房屋、土地暨股權所得應納稅額(詳第 8 頁)</p>	配合所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 第 3 項規定，增訂第 131 欄。
第 1 頁 背面	<p>申報須知</p> <p>十二、105 年 1 月 1 日起(採特殊會計年度或係決算申報，所得期間迄日落於 105 年者)，有適用房地合一課徵所得稅新制(參照所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 規定)之房屋、土地或股權者，應填報本申報書第 8 頁「105 年 1 月 1 日起交易符合所得稅法第 4 條之 4、第 24 條之 5 規定之房屋、土地及股權之收入、成本、費用、損失明細表」。總機構在中華民國境外之營利事業，在境內有固定營業場所或營業代理人者，交易上開房屋、土地或股權之損益應先填入第 40 欄或第 48 欄，再於第 58 欄減除，並填報本申報書第 8 頁，計算應納稅額填入第 131 欄；符合所得稅法第 4 條之 5 規定免納所得稅之土地交易損益，請填入第 101 欄。</p>	配合所得稅法第 4 條之 4 及第 24 條之 5 規定，增訂第十二、十三點。

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由																																										
	<p>十三、總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人，委託代理人代為申報者，不適用本申報書，應填報「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所得稅申報書」。</p>																																											
第 2 頁	<p>四、國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)免稅所得(06a)_____元—前 5 年國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)淨損失於本年度減除金額(06d)元 前 5 年國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)淨損失減除金額明細表：</p> <table><tr><th rowspan="2">年 度</th><th rowspan="2">國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)淨損失</th><th colspan="2">已減除金額</th><th rowspan="2">尚未減除餘額</th></tr><tr><th>截至上年度已減除金額</th><th>本年度減除金額</th></tr><tr><td>99</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>100</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>101</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>102</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>103</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>104</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>合計</td><td>(06b)</td><td>(06c)</td><td>(06d)</td><td>(06e)</td></tr></table> <p>五、其他經財政部公告之減免所得額及不計入所得之所得額(16) 六、基本所得額(07)=課稅所得額(01) + 證券及期貨交易所得(02) + 免稅所得(05)+國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)免稅所得(06) +其他經財政部公告之減免所得額及不計入所得之所得額(16)</p>	年 度	國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)淨損失	已減除金額		尚未減除餘額	截至上年度已減除金額	本年度減除金額	99					100					101					102					103					104					合計	(06b)	(06c)	(06d)	(06e)	<p>配合財政部 104 年 4 月 7 日台財稅字第 10404543010 號公告及增列「五、其他經財政部公告之減免所得額及不計入所得之所得額(16)」之欄位。</p>
年 度	國際金融(證券、保險)業務分行(分公司)淨損失			已減除金額			尚未減除餘額																																					
		截至上年度已減除金額	本年度減除金額																																									
99																																												
100																																												
101																																												
102																																												
103																																												
104																																												
合計	(06b)	(06c)	(06d)	(06e)																																								
第 3 頁	<table><tr><th>編號</th><th>項 目</th></tr><tr><td>3100</td><td>資本或股本(實收)</td></tr><tr><td>3110</td><td>股本(登記)</td></tr><tr><td>3130</td><td>加：預收股款</td></tr><tr><td>3120</td><td>減：未發行股本</td></tr></table> <p>1410 土地 1411 減：累計減損</p>	編號	項 目	3100	資本或股本(實收)	3110	股本(登記)	3130	加：預收股款	3120	減：未發行股本	<p>配合公司增資發行新股預收股款，惟經濟部尚未核准，公司無法轉列股本，爰於權益項目新增 3130 預收股款之會計項目，以符合需求。</p> <p>考量「土地」項下沒有累計減損項目，為避免造成填報困擾，爰於「土地」項下增加累計減損科目。</p>																																
編號	項 目																																											
3100	資本或股本(實收)																																											
3110	股本(登記)																																											
3130	加：預收股款																																											
3120	減：未發行股本																																											
第 5 頁	<p><input type="checkbox"/>本營利事業已申請直接劃撥退稅者，免填本表。</p> <p>同意本營利事業之營利事業所得稅應退稅款轉帳存入本營利事業下列存款帳戶內 金融機構名稱：_____ 金融機構代號：_____ 帳號：_____</p> <p>*新申請或變更存款帳號直接劃撥退稅者，請填寫本表</p> <p>注意事項： 一、申請並經稽徵機關確認適用營利事業所得稅直接劃撥轉帳退稅之營利事業，自申請年度開始，如有經稽徵機關調查核定退還之營利事業所得稅皆會直接轉帳存入上開指定帳戶。未申請直接劃撥轉帳退稅者，將另行寄發退稅支票或退稅通知單通知領取退稅支票。 二、請利用營利事業在金融機構(包括銀行、合作社、農會)開立之支票存款、活期存款、活期儲蓄存款或郵局之存簿儲金、劃撥儲金等帳戶擇一辦理直接劃撥退稅(未參與金融資訊系統轉帳納稅及直撥退稅作業之金融機構，不予受理)。 三、營業稅已使用直接劃撥轉帳退稅者，建議使用同一存款帳號。 四、申請後，如欲異動或取消直接劃撥退稅資料者，請另行向各地區國稅局所屬分局、稽徵所或服務處索取「營業稅\營利事業所得稅使用\異動\取消直接劃撥退稅同意書」辦理，無須以結算申報書更正方式提出。 五、請附印有帳號資料之存摺封面(內頁)或支票存款帳戶之網路銀行帳號畫面供核對。</p>	<p>1.申報期間常接獲已申請直接劃撥退稅之機關或團體相關填報疑義，爰增列「本機關或團體已申請直接劃撥退稅者，免填本表。」之勾選項，以資明確。 2.因已將中華郵政股份有限公司之存簿儲金及郵政劃撥儲金列入營利事業所得稅直撥退稅作業範圍，爰修改注意事項第二點。 3.另考量早期提供營業稅之退稅帳號係採支票存款帳戶，因支票存款帳戶並無實體存摺，爰於注意事項第五點增列「或支票存款帳戶者之網路銀行帳號畫面」等文字，以資便民。</p>																																										

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由
第 6 頁	<p>薪資支出 (三)獨資或合夥事業之高級職員月薪最高以 82,000 元為限，一般職工以 57,500 元為限，超過部分不予認定。至年節獎金部分，於其併同當年度經認定之薪資數額後，不超過上述月薪標準按支薪月數另加 2 個月為基數之累積數額者，准予核實認定。</p> <p>退休金 (五)依勞動基準法第 56 條第 2 項規定，一次提撥勞工退休準備金專戶餘額與次一年度預估退休金既得給付數之差額，並以勞工退休金監督管理委員會名義專戶存儲至勞動部指定之金融機構者。</p> <p>捐贈 (二)…… 註：對政黨之捐贈，應符合政治獻金法第 19 條第 3 項第 5 款規定。【因 104 年度未辦理立法委員選舉，故以上次(101 年度)選舉得票率為準。依中央選舉委員會公布資料，第 8 屆立法委員選舉得票率 1% 以上政黨有中國國民黨、民主進步黨、台灣團結聯盟、親民黨、綠黨、新黨。】</p>	<p>配合財政部 104 年 2 月 11 日台財稅字第 10300705330 號令，修訂獨資或合夥事業之一般員工月薪限額由新臺幣 50,000 元調整為 57,500 元，爰修訂第 6 頁薪資支出限制標準(三)。</p> <p>配合財政部 104 年 11 月 16 日台財稅字第 10400608350 號令修訂。</p> <p>配合修正後之政治獻金法第 19 條修訂。</p>
第 7 頁	<p>伙食費 (一)一般營利事業員工實際就食或定額發給代金之人數月次： 全年人數月次合計_____×2,400 元</p>	配合財政部 104 年 3 月 10 日台財稅字第 10404525720 號令調高員工每人每月伙食費免計入薪資所得上限金額 2,400 元之規定，爰修訂伙食費(包括加班誤餐費)之限制標準計算式。
第 11 頁	<p>「固定資產」、「資產設備或生財器具」及「資產」等文字修正為「財產」 「折舊」文字修正為「折舊或攤折」 「耐用年數」欄修正為「耐用或攤折年數」</p> <p>填寫須知： 九、各項財產請依資產負債表第 1400 欄「固定資產」(不含第 1480 欄「預付購置設備款」、第 1541 欄「投資性不動產」、第 1421 欄「礦產資源」、第 1551 欄「生物資產」及第 1510「無形資產」之分類填寫並合計。如目前有未供營業上使用而閒置，除折舊方法採用工作時間法或生產數量法者外，應按原折舊方法繼續提列折舊。</p>	財產目錄除供「固定資產」類別科目填載外，尚供第 1541 欄「投資性不動產」、第 1421 欄「礦產資源」、第 1551 欄「生物資產」及第 1510「無形資產」等資產科目填報；又表格名稱以「設備或生財器具名稱」表示，及填寫須知：「九、資產設備或生財器具……」，易使納稅義務人誤會僅需填載固定資產之設備及生財器具即可，造成其他屬資產性質之項目漏未填載，致稽徵機關審核不便，是修訂相關文字。
第 13 頁	<p>可扣抵稅額(11)【詳背面填寫須知十三】</p> <p>刪除扣繳稅額(16)及 M2</p>	<p>依修正後所得稅法第 66 條之 6 第 1 項但書規定，中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額×稅額扣抵比率×50%，為便利納稅義務人瞭解填寫方式，爰於欄位名稱下加註【詳背面填寫須知十三】，並於背面增列填寫方式。</p> <p>配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 71 條規定，獨資、合夥組織之營利事業自 104 年度起，應以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，故其扣繳稅額已由獨資、合夥組織之營利事業申報扣除，無須由獨資資本主或合夥組織合夥人申報綜合所得稅扣除，爰刪除「扣繳稅額(16)」及「M2」欄位。</p>

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由						
第 13 頁背面	<p>二、本表內容中有關投資人(股東)統一編號、投資額皆與上年度申報資料相同,且本年度無分配股利者,無須填報本表,但仍應載明營利事業名稱。獨資或合夥事業本年度結算申報無應分配盈餘及無各類所得之扣繳稅款者,亦同。</p> <p>三、獨資、合夥組織者:</p> <p>(一)第(5)欄「應分配盈餘」請依申報書第 1 頁「53 全年所得額」填載(如已自行依法調整者,則請依調整後之全年所得額填載)減除應納稅額半數及已繳納之各種稅法所處之罰鍰、滯納金、滯報金、怠報金、加計利息後之餘額填載。</p> <p>(二)第(16)欄「扣繳稅額」係指當年度各類所得之被扣繳稅額。第(5)欄無應分配盈餘者,仍得申報扣繳稅額。</p> <p>(二)合夥事業之「應分配盈餘」及「扣繳稅額」,請依合夥契約之約定比例計算填列;如未約定者,請按出資比例計算填列。</p> <p>(三)獨資、合夥組織之應分配盈餘,應由獨資資本主或合夥組織合夥人列為營利所得申報課徵綜合所得稅。</p> <p>.....</p> <p>九、本表第(4)欄投資額,係指本年度最後一次除權基準結算日之投資額,加本年度增資配股金額,減本年度減資金額之合計數,另第(5)~(10)欄如除息日與除權基準日不同無法同行列示投資人資料時,請依式另張填寫,以利區分。</p> <p>十三、本表第(11)欄「可扣抵稅額」,如投資人為中華民國境內居住之個人股東(或社員),請以股利(或盈餘)淨額×稅額扣抵比率×50%之金額填載。「獨資合夥之營利事業無須填寫本欄」</p>	<p>配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 71 條修訂。</p> <p>因本稅申報書第 13 頁營利事業投資人明細及分配盈餘表之資料係紀錄至結算日為止,爰修訂填寫須知第九點,以資簡化。</p> <p>配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 66 條之 6 第 1 項但書增訂。</p>						
第 14 頁	<table border="1"> <tr> <td>(三)</td><td>減除項目合計(代號 31+.....+36)</td><td>30</td></tr> <tr> <td></td><td>(1)分配股利淨額或盈餘淨額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額)依規定之稅額扣抵比率計算之金額</td><td>31</td></tr> </table>	(三)	減除項目合計(代號 31+.....+36)	30		(1)分配股利淨額或盈餘淨額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額)依規定之稅額扣抵比率計算之金額	31	配合 103 年 6 月 4 日修正後所得稅法第 66 條之 4 修訂。
(三)	減除項目合計(代號 31+.....+36)	30						
	(1)分配股利淨額或盈餘淨額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額)依規定之稅額扣抵比率計算之金額	31						
第 15 頁	<p>附註: 103 年度或 104 年度首次採用國際財務報導準則之營利事業產生之保留盈餘淨增加數或依相關準則規定追溯調整之淨增加數,於 104 年度計算稅額扣抵比率時,屬 99 年度以後未加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘,其稅額扣抵比率上限為 20.48%。102 年度首次採用國際財務報導準則之營利事業產生之保留盈餘淨增加數尚未分配部分,於 104 年度計算稅額扣抵比率時,屬 99 年度以後已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘,其稅額扣抵比率上限為 33.87%。</p>	<p>依財政部 102 年 10 月 17 日台財稅字第 10204562810 號令規定,首次採用國際財務報導準則產生之保留盈餘淨增加數,於採用當年度及次一年度,屬 99 年度以後未加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘,計算該二年度股利分配日稅額扣抵比率時,其稅額扣抵比率上限為 20.48%;於上開二年度以後之年度,該淨增加數尚未分配部分,屬 99 年度以後已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘,計算股利分配日稅額扣抵比率時,其稅額扣抵比率上限為 33.87%。並配合年度修正,以資明確。</p>						
第 15-1 頁	<p>加:資本公積或盈餘公積,依相關規定轉列未分配盈餘之金額</p> <p>86 年度及以前年度</p> <p>87~98 年度</p> <p>99~102 年度</p> <p>103 年度</p>	<p>參酌金融監督管理委員會 101 年 4 月 6 日、103 年 3 月 8 日金管證發字第 1010012865 號及第 1030006415 號令,確有「當年度」發生之「帳列股東權益項下之未實現重估增值及累積換算調整數(利益),因選擇適用國際財務報導準則第一號豁免項目而轉入保留盈餘部分」或「採公允價值模式衡量之投資性不動產,其公允價值淨增加數額轉入保留盈餘部分」,得自當期損益與前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘</p>						

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由
		公積，而於上述事項發生減少或處分情形時，就該部分迴轉分配盈餘，爰增列「103 年度」之欄位。
第 15-1 頁背面	填表說明 五、102 年度採用國際財務報導準則淨增加數於 103 年度未分配者(102 年度盈餘分配表或盈虧撥補表 38b 欄)，該餘額 104 年度應填報於「99—102 年度」之未分配盈餘(02a 欄)。	配合財政部 102 年 10 月 17 日台財稅字第 10204562810 號令規定增列說明，102 年度首次採用國際財務報導準則淨增加數尚未分配者，屬 99 年度以後已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘。
第 17 頁	<p>二、...已分配予全體股東之未分配盈餘加徵稅額=_____元(D)=分配予非居住者股東之抵繳稅額_____元(I)×$\frac{1}{2}$÷分配日非居住者股東之持股比例____%(Z)。</p> <p>其中分配予非居住者股東之抵繳稅額 = _____元(I)(分配日：年 月 日)，計算公式如下：</p> <p>(一)抵繳稅額=【股利或盈餘分配日營利事業已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅之餘額_____元(C)×分配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額_____元(X)÷股利或盈餘分配日已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘_____元(Y)×分配日非居住者股東之持股比例____%(Z)】×$\frac{1}{2}$=_____元。</p> <p>(二)抵繳稅額上限=非居住者股東獲配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額×10%×$\frac{1}{2}$=分配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額_____元(X)×分配日非居住者股東之持股比例____%(Z)×10%×$\frac{1}{2}$=_____元。</p> <p>(三)取(抵繳稅額；抵繳稅額上限)較小者，填入(I)欄。</p> <p>三、股利或盈餘分配日非居住者股東之持股比例非為零，且股利或盈餘分配日非僅一個日期時，在後之股利或盈餘分配日分配予非居住者股東之抵繳稅額 _____元 (J)(分配日：年 月 日)及當年度已分配予全體股東之未分配盈餘加徵稅額_____元(D)，計算公式如下：</p> <p>(一)抵繳稅額=【在後之股利或盈餘分配日營利事業已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅之餘額_____元(C1)×分配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額_____元(X1)÷股利或盈餘分配日已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘_____元(Y1)×分配日非居住者股東之持股比例____%(Z1)】×$\frac{1}{2}$=_____元。</p> <p>(二)抵繳稅額上限=非居住者股東獲配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額×10%×$\frac{1}{2}$=分配屬已加徵 10%營利事業所得稅之股利或盈餘淨額_____元(X1)×分配日非居住者股東之持股比例____%(Z1)×10%×$\frac{1}{2}$=_____元。</p> <p>(三)取(抵繳稅額；抵繳稅額上限)較小者，填入(J)欄。</p> <p>已分配予全體股東之未分配盈餘加徵稅額_____元(D)=【依二之公式計算在前之股利或盈餘分配日分配予非居住者股東之抵繳稅額_____元(I)×$\frac{1}{2}$÷在前之分配日非居住者股東之持股比例____%(Z)】+【依三之公式計算在後之股利或盈餘分配日分配予非居住者股東之抵繳稅額_____元(J)×$\frac{1}{2}$÷在後之分配日非居住者股東之持股比例____%(Z1)】。</p>	依 103 年 9 月 30 日修正後營利事業所得稅施行細則第 61 條之 1 規定，自中華民國 104 年 1 月 1 日起境外股東得以加徵 10%營利事業所得稅部分實際繳納之稅額之半數抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。考量非居住者扣繳憑單之抵繳稅額欄位並未如境內居住者(個人)股利憑單之可扣抵稅額欄位有乘以 50%之設計，為防止納稅義務人誤以全額抵繳股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額，爰以修訂。

104 年度營所稅申報書修訂重點

申報書 頁次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由																																																							
租減第 A15-3 頁	<p>一、本年度擇定抵減方式：</p> <p><input type="checkbox"/>（一）於支出金額 15%限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。 本年度申報可抵減稅額計算： 研究發展支出(a)_____元×15%=可抵減稅額（b）_____元。 (請於表一填列 104 年度抵減稅額計算明細) 表一：本年度適用投資抵減稅額計算明細表：</p> <table><tr><th>項次</th><th>申報數</th><th>核定數</th></tr><tr><td>本年度核准（申報）可抵減稅額(I)</td><td>(b)</td><td></td></tr><tr><td>本年度核准（申報）抵減稅額（II）</td><td>(d)</td><td></td></tr></table> <p><input type="checkbox"/>（二）於支出金額 10%限度內，抵減自當年度起 3 年內各年度應納營利事業所得稅額。 本年度申報可抵減稅額計算： 研究發展支出(a)_____元×10%=可抵減稅額（c）_____元。 (請於表二填列 104 年度抵減稅額計算明細) 表二：各年度適用投資抵減稅額計算明細表：(本年度或以前年度有選擇適用支出金額 10%限度內，其中有年度係擇定抵減率為 15%之抵減稅額者，該年度各欄金額請皆填列 0 元)</p> <table><tr><th colspan="2">年度</th><th>104 年</th><th>103</th><th>合 計</th></tr><tr><th>項次</th><th></th><th></th><th></th><th></th></tr><tr><td rowspan="2">各年度核准（申報）可抵減稅額(I)</td><td>申報</td><td>(c)</td><td></td><td>(e)</td></tr><tr><td>核定</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td rowspan="2">以前年度累計已抵減稅額（II）</td><td>申報</td><td></td><td></td><td>(f)</td></tr><tr><td>核定</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td rowspan="2">各年度尚未抵減而於 104 年抵減之稅額（III）</td><td>申報</td><td></td><td></td><td>(r)</td></tr><tr><td>核定</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td rowspan="2">尚未抵減留抵稅額（I）-（II）-（III）</td><td>申報</td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>核定</td><td></td><td></td><td></td></tr></table>	項次	申報數	核定數	本年度核准（申報）可抵減稅額(I)	(b)		本年度核准（申報）抵減稅額（II）	(d)		年度		104 年	103	合 計	項次					各年度核准（申報）可抵減稅額(I)	申報	(c)		(e)	核定				以前年度累計已抵減稅額（II）	申報			(f)	核定				各年度尚未抵減而於 104 年抵減之稅額（III）	申報			(r)	核定				尚未抵減留抵稅額（I）-（II）-（III）	申報				核定				因中小企業每一課稅年度均得選擇於支出金額 15%限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，或於支出金額 10%限度內，抵減自當年度起 3 年內各年度應納營利事業所得稅額，爰增加相關填表說明並配合年度增加欄位。
項次	申報數	核定數																																																							
本年度核准（申報）可抵減稅額(I)	(b)																																																								
本年度核准（申報）抵減稅額（II）	(d)																																																								
年度		104 年	103	合 計																																																					
項次																																																									
各年度核准（申報）可抵減稅額(I)	申報	(c)		(e)																																																					
	核定																																																								
以前年度累計已抵減稅額（II）	申報			(f)																																																					
	核定																																																								
各年度尚未抵減而於 104 年抵減之稅額（III）	申報			(r)																																																					
	核定																																																								
尚未抵減留抵稅額（I）-（II）-（III）	申報																																																								
	核定																																																								
租減第 A18 頁	<p>二、本年度增僱本國籍員工薪資支出，得另外自本年度營利事業所得額中減除金額：〔本國籍員工可享增僱租稅優惠起之薪資支出金額合計(S)_____—政府補助款_____〕×30%=_____元。實際減除金額_____元（本項減除金額以課稅所得額減至零元為限，如超額減除致課稅所得額為虧損部分，並無所得稅法第 39 條盈虧互抵之適用）請填入第 A10 頁屬 104 年度依中小企業發展條例申報減免稅額通報單第 36 條之 2 條文代號 3621 之 A 欄及申報書第 1 頁第 129 欄中。</p>	為免營利事業虛增虧損，並致基本稅額申報錯誤，爰增訂實際減除金額欄位及限額說明。																																																							

中華民國會計師公會全國聯合會會務活動

全國聯合會 提供

104年1月20日下午，本會與澳洲會計師公會簽署會員認可協議(MPA Member Pathway Agreement))，希望藉此增進雙方合作夥伴關係，並進一步加強澳洲會計師公會與我國會計師界的交流和合作，使我國會計師在符合一定條件下，透過本協議可減免部分考試科目，加速取得澳洲會計師資格。

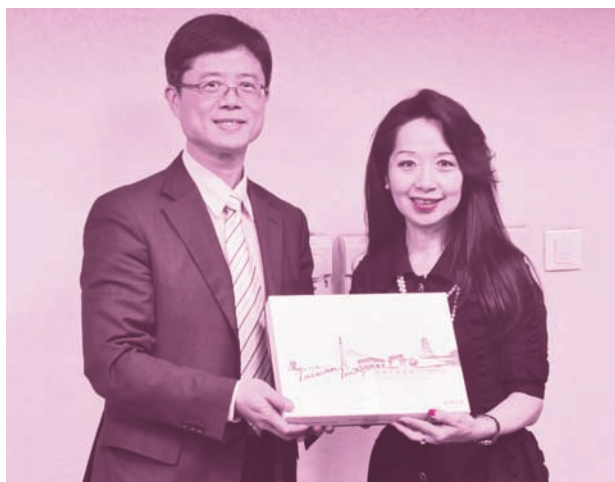


←本會陳富煒理事長(右)與澳洲會計師公會代表Jeff Hughes首席營運官，共同簽署會員認可協議。





←陳富煒理事長(左)代表公會致贈紀念品予Jeff Hughes首席營運官



陳富煒(左)理事長代表公會，致贈紀念品予澳洲會計師公會大中華區總監梁煥芹女士。



本會國際事務委員會戴興鉦主任委員(左)，代表公會致贈紀念品予澳洲會計師公會邵揚帆經理。

為因應政府經貿自由化政策，本會於105年3月8日下午2時，舉辦「專業服務業市場開放衍生之可能問題及因應方案」座談會，邀請政府機關簡報及參加座談會。出席來賓包括經濟部經貿談判代表辦公室胡啟娟談判代表、鄭燕黛經濟秘書、吳惠娟小姐、金融監督管理委員會國際業務處陳靜芳科長；證券期貨局黃科長仲豪、林稽核靜怡、財政部楊科長純婷、梁稽查佳琳、全國聯合會陳理事長富煒、臺灣省公會劉理事長昇昌、台北市公會陳監事長耀昌、高雄市公會張理事長學志、台中市公會魏常務理事秀文、全聯會國際事務委員會戴主任委員興鉦及多位會計師。



全國聯合會陳理事長
富煒致詞。



←經濟部經貿談判代表辦公室胡啟娟談判代表
致詞。



財政部楊科長純婷致詞。



金融監督管理委員會國際業務處陳靜芳科長致詞。



金融監督管理委員會證券期貨局黃科長仲豪致詞。



座談會後，與會貴賓合影。



105年度會計師職前訓練開訓典禮，本會專業教育委員會張威珍主任委員致詞。



105年2月25日下午，舉行105年第1季會計師公會、醫師公會、建築師公會、律師公會、牙醫師公會五師聯誼會，各公會代表合影。

臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供



104.12.23與財政部北區國稅局板橋分局舉辦座談會由曾金龍分局長與黃協興副理事長主持



104.12.25與財政部北區國稅局基隆分局舉辦座談會由邱瑞庭分局長致贈紀念品予與會人員



本次講習會主辦單位台灣省會計師公會劉昇昌理事長代表致詞



經濟部部中區辦公室與會貴賓合唱



五公會理事長的合唱



會務發展委員會黃主委協興與會致詞



邀請新北市政府勞動檢查處胡華泰處長擔任講座



福祿壽三仙



福祿壽三仙及童子們



鄭寶清立委蒞臨105年新春團拜



羅明才委員與李慶華局長合唱北區國長官伴舞



北區辦公室全體委員的大合唱



高雄市會計師公會由黃奕睿名譽理事長及常務理事們合唱助興



詹誠一會計師的獨奏



蕭淑貞會計師的獨奏



彰化縣政府寒冬送暖贈白米記者會



彰化縣政府春節圍爐



參與圍爐會計師



苗栗、南投、雲林等地白米捐贈



苗栗、南投、雲林等地白米捐贈



苗栗、南投、雲林等地白米捐贈



苗栗、南投、雲林等地白米捐贈



105.2.25參加桃園市政府經發局105度志工春酒聯誼餐會由本會卓志揚理事、施春成主委及桃園市稅務代理人協會周業從理事長、輪值會計師與鄭文昌市長合影



與台南市政府經濟發展局講習



南區新春團拜劉理事長致詞

台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



卓敏枝副理事長於104年12月1日企業會計準則公報研討(第12號、第20號及第22號)講習會致詞。



104年12月1日企業會計準則公報研討(第12號、第20號及第22號)講習會由陳明進教授主講。



台北市會計師公會福利委員會於104年12月18日(週五)晚間假台北信義威秀影城舉辦「意外製造公司」電影欣賞活動，本會理事長陳柏華會計師出席與會，和本會會員一同度過悠閒小週末。



台北市會計師公會公益公關委員會楊嘉慧委員於104年12月25日至台北市中正高中演講，並頒發獎學金。



台北市會計師公會公益公關委員會楊嘉慧委員於104年12月25日至台北市中正高中演講，宣導會計師行業。



中華民國會計師公會全國聯合會陳富煒理事長於105年1月25日參加台北市會計師公會所舉辦之「2016會計教育向下紮根」活動，並於活動中致詞。



台北市會計師公會陳柏華理事長於105年1月25日參加「2016會計教育向下紮根」活動，並於活動中致詞。



台北市會計師公會公益公關委員會賴永吉主任委員於105年1月25日參加「2016會計教育向下紮根」活動，並於活動中致詞。



台北市會計師公會公益公關委員會楊淑卿委員擔任105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動講師。



吳章秀會計師擔任105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動講師。



鍾耀聲會計師擔任105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動講師。



林俊廷會計師擔任105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動講師。



蔡家龍會計師擔任105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動講師。



台北市會計師公會公益公關委員會賴永吉主任委員與8所大學之會計系主任參與105年1月25日「2016會計教育向下紮根」活動，並於活動合影留念。



台北市會計師公會陳柏華理事長參加105年1月30日「溫馨關懷・佳節送暖」致贈白米活動。



中華民國會計師公會全國聯合會陳富煒理事長及台北市會計師公會陳柏華理事長參加105年1月30日「溫馨關懷・佳節送暖」致贈白米活動。



羅淑蕾名譽理事長、中華民國會計師公會全國聯合會陳富煒理事長及台北市會計師公會陳柏華理事長與眾多會計師們參加105年1月30日「溫馨關懷・佳節送暖」致贈白米活動。



104年12月25日中午舉行本會設於臺北國稅局各服務台之輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，輪值會計師與時任松山分局長的張玉枝主任秘書合影。



104年12月25日陳柏華理事長於輪值會計師歲末檢討暨交流餐會上致詞。



104年12月25日曾文湏主任秘書於輪值會計師歲末檢討暨交流餐會上致詞。



104年12月25日信義分局萬美媛分局長與本會洪雅淑理事於輪值會計師歲末檢討暨交流餐會合影。



104年12月25日陳柏華理事長、卓敏枝副理事長、吳漢期副理事長及陳志光副理事長於輪值會計師歲末檢討暨交流餐會致意。



104年12月29日下午2時與信義分局合辦「都市更新、機關團體及醫藥醫美之營業稅相關問題」講習會，陳柏華理事長致詞。



104年12月29日「都市更新、機關團體及醫藥醫美之營業稅相關問題」講習會講師蘇敏雄先生。



104年12月31日上午11時與北投稽徵所合辦「會計師北投區聯誼會」聯誼活動與租稅宣導，連絡人朱淑真委員。



104年12月31日「會計師北投區聯誼會」聯誼活動與租稅宣導，講師鍾鳳娥主任。

104年12月31日「會計師北投區聯誼會」聯誼活動與租稅宣導活動後大合照。





105年1月14日陳富煒理事長、陳柏華理事長、台北市稅務代理人協會張清煌理事長及陳耀昌監事長等，贈送紀念品予即將榮退的曾文湏主任秘書。



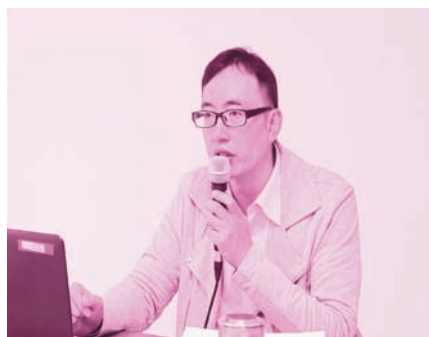
105年1月15日陳富煒理事長及陳柏華理事長參加台北國稅局曾文湏主任秘書歡送茶會。



105年1月19日下午1時50分與大同稽徵所合辦「105年度各類所得扣免繳稅單申報暨房地合一課徵所得稅制度」講習會，吳麗芬主任致詞。



105年1月19日「105年度各類所得扣免繳稅單申報暨房地合一課徵所得稅制度」講習會，稅制稅務委員會劉嘉松副主任委員致詞。



105年1月19日大同稽徵所陳政傑稅務員講解「各類所得扣免繳憑單及股利憑單申報」。



105年1月19日大同稽徵所黃雅玲股長講解「房地合一課徵所得稅制度介紹（個人部份）」。



105年1月19日大同稽徵所李建德股長講解「房地合一課徵所得稅制度介紹（營利事業部份）」。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，金融監督管理委員會黃天牧副主任委員致詞。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，左起：劉昇昌理事長、陳柏華理事長、陳富煒理事長、張學志理事長、黃桂珠理事長敬酒致意。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，經濟部沈榮津常務次長致詞。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，財政部賦稅署吳自心署長致詞。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，金融監督管理委員會證券期貨局張麗真副局長、郭佳君組長與會計研究發展基金會王怡心董事長與貴賓獻唱。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，台北國稅局何瑞芳局長獻唱。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，三公會理事長與會計師們大合唱。



105年2月17日「105年新春團拜聯誼餐敘」，本會合唱團會計師們大合唱。



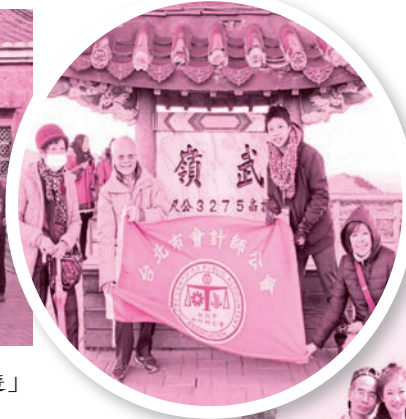
105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，參加之嘉賓於台中清水牛罵頭遺址文化園區合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，參加之嘉賓於台中清水牛罵頭遺址文化園區內考古探坑旁認真聆聽導覽老師解說。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，參加之嘉賓於台中霧峰林家花園合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，嘉賓於台灣公路最高點——合歡山武嶺亭合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，參加之嘉賓於清境名人渡假村合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，本會陳耀昌監事長與嘉賓於清境農場青青草原合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，參加之嘉賓於清境農場青青草原大門前合影留念。



105年3月2日、3日(週三、四)舉辦「2016春遊清境二日遊」活動，於晚餐舉辦慶生活動，本會福利委員會魏早里副主委與當月壽星一同切蛋糕慶生。



105年3月16日第18屆第31次理事會陳柏華理事長、陳耀昌監事長、卓敏枝副理事長、陳志光副理事長、吳漢期副理事長及陳富煒常務理事合影。



105年3月17日北市公會主辦「公司登記實務講習會」，李坤明主任委員與臺北市商業處陳秀華主任秘書及搭乘甲車人員車內合照。



105年3月17日北市公會主辦「公司登記實務講習會」，陳柏華理事長與參加會員於雲林西螺大橋旁合照。

105年3月17日北市公會主辦「公司登記實務講習會」本會陳柏華理事長致詞。

105年3月17日本會主辦「公司登記實務講習會」臺北市商業處陳秀華主任秘書致詞。

105年3月17日本會主辦「公司登記實務講習會」臺北市商業處講師楊孝瀛股長。



105年3月17日本會主辦「公司登記實務講習會」餐會，邀請當月壽星舉辦慶生活動。



105年3月17日本會主辦「公司登記實務講習會」，臺北市商業處蔡宗雄處長親臨餐會。

高雄市會計師公會記事摘要

◎高雄市公會編輯組

一、12-2月重要記事

104年十二月	
12/7	本會舉辦勞工相關法令講習會，邀請高雄市政府勞工局勞動條件科羅永新科長擔任講師，學員們收獲滿滿。
12/8	與財政部高雄國稅局合辦稅務聯繫座談會暨年終檢討餐會，會計師與各級長官交流甚歡。
12/17~18	104年度公司法暨公司登記實務講習會，兩天一夜於台南盛大舉辦，本會會員踴躍參加，與各級長官互相交流學習。
12/21	本會李副理事長春宗帶領稅制稅務委員一同前往財政部高雄國稅局及財政部南區國稅局致贈105年度工商日誌。
12/23	本會與義守大學企業共同舉辦會計準則研討會，財政部高雄國稅局吳局長英世蒞臨指導。
12/24	本會舉辦公司法暨公司登記講習會，王股長志仁專業的解說，上課的學員們都收獲滿滿。
12/25	甘肅省地方稅務局一行15人來訪，由李主任委員建成與國際暨兩岸事務委員共同接待。
12/27	本會與淨覺育幼院相遇Part 3台南奇美博物館一日遊活動，已進入第三年，本會會員熱心公益不落人後，每位參與會員更用心準備小禮物送給院童。
12/31	本會舉辦IFRS系列課程，邀請到許崇源教授蒞臨授課。
105年元月	
1/20	本會舉辦房地合一課程，邀請到中山聯合會計師事務所所長黃協興會計師授課。
1/27	本會與仲裁協會合辦「會計師如何在仲裁制度中扮演積極稱職角色研討會」，邀請吳小燕律師擔任講師。
1/28	本會參與第四屆「春暖人間 五師愛心救人捐血公益活動」，張理事長學志與理監事、公共事務委員們共襄盛舉，大家愛心不落人後，挽袖捐血。
二 月	
2/22	本會舉辦「企業會計準則公報講習會」，邀請到蔡家龍會計師，生動的上課，讓學員們對企業會計準則更加了解。
三 月	
3/4	本會舉辦105年度新春聯誼餐，邀請到金興閣掌中劇團演出。

二、熱烈歡迎12-2月加入本會大家庭的新成員～



張雯琪會計師



賴榮祥會計師



張惇喬會計師



王儀雯會計師



吳汶諺會計師



王家祥會計師



邵志明會計師



簡蒂暖會計師



吳佩珍會計師



李敏寧會計師



許進興會計師



楊柳鋒會計師



陳宜君會計師



黃正誠會計師



李耀庭會計師



林長燈會計師

104.12月～105.02月講習會



104.12.07本會舉辦勞工相關法令講習會，邀請勞工局羅永新科長來授課，會後會員表示受益良多。



07/12/2015 14:15



104.12.23本會與義守大學共同合辦2015企業會計準則研討會，會中 學術界高手李建然教授、江淑玲教授、高國吳英世局長、本會張學志理事長分享著個人見解，一場令人收穫滿滿的研討會。



104.12.24本會舉辦公司法暨公司登記講習會，邀請到高雄市經發局最專業的講師王志仁股長來解說。



104.12.31、105.01.07本會舉辦IFRS 9、15講習會，特地邀請政治大學名師許崇源博士，是一場精采絕倫的講習會。



105.01.20本會舉辦房地合一稅制講習會，邀請到中山聯合會計師事務所黃協興會計師為我們授課。



105.02.22~本會與財政部高雄國稅局合辦企業會計準則公報講習會，邀請蔡家龍會計師為我們授課。



105.01.27本會與仲裁協會合辦研討會，邀請吳小燕律師擔任講師。



事務委員會精采的各項活動~



104.12.08本會與財政部高雄國稅局合辦稅務聯繫座談會及年終檢討會，在歲末年終之際，感謝吳英世局長及各科室長官們的支持。



104.12.21本會理事長與副理事長們一同前往財政部南區國稅局拜會洪吉山局長，並致贈105年度工商日誌。

104.12.21本會李主任委員春宗甫上任，帶領新任委員們一同前往財政部高雄國稅局拜會各科主管並致贈105年度工商日誌，雙方延續著良好的互動。



104.12.17~12.18五公會共同舉辦『104年度公司法暨公司登記實務講習會』，兩天一夜於南台灣的古都—台南舉辦，本會由張理事長學志帶領本會會員一同前往參加，與各級長官互相交流學習，走訪欣賞台南的美。



104.12.25甘肅省地方稅務局一行15人來本會拜訪，由李主任委員建成與國際暨兩岸事務委員們共同接待來賓。



105.01.28『春暖人間 五師愛心捐血活動』張學志理事長暨理監事率先響應，並行動挽袖捐血，給這一群愛心不落人後的理監事一個讚~

104.12.27與淨覺育幼院相遇PART 3奇美博物館・安平樹屋一日遊



這一天我們走遍了台南知名景點：安平古堡、樹屋、德記洋行、奇美博物館，晚上來到義大享用Buffet，這一天玩的不亦樂乎，活動尾聲，院童們總是依依不捨，我們期待明年的相聚喔！



105.03.04本會105年度新春聯誼餐敘

張學志理事長
熱情歡迎與會
貴賓、會員的
參與，並預告
活動中有驚喜
喔!!!



今年春酒邀請到金興閣掌中劇團，布袋戲演出，讓會員重溫兒時回憶，吳英世局長及盧貞秀副主任超有天份的，神來一筆的演出，更是獲得滿堂彩呢！一場結合傳統藝術與美食的餐敘～期待您明年的參與～喔



管碧玲 立法委員



康裕成 議長



本會會員熱情參與每年的新春活動，大家互道祝福，我們是一個溫馨的公會呢～



感謝各界長官們，對本會的支持，一場會員與長官之間的交流賓客盡歡的餐敘，就是一個字”讚”字形容。

高雄會計師公會帶育幼院童參觀奇美博物館

◎高雄市公會編輯組



高雄市會計師公會邀請財團法人高雄市私立淨覺育幼院的院童，參訪奇美博物館

每年歲末寒冬之際，高雄市會計師公會都會邀請、招待財團法人高雄市私立淨覺育幼院的院童，進行一趟知性之旅，今年邀請淨覺育幼院的院童，參觀奇美博物館，並前往義大皇冠酒店享受晚餐美食，

搭乘摩天輪，新任理事長的張學志表示，高雄市會計師公會將更積極、持續參與公益，希望能藉此次活動，喚起外界對於失依兒童的關心，讓院童感受到社會的溫暖。

高雄市會計師公會今(29)日表示，年度關懷弱勢活動今年已經邁入第3年，此次利用假日舉辦的「與淨覺育幼院相遇PART-3奇美博物館一日遊」活動，由財團法人高雄市私立淨覺育幼院主任鄭淑媛帶領全體院童暨社工、與高雄會計師公會會員暨眷屬，共72人展開一日遊行程。

公會理事長張學志說，高雄市會計師公會在規劃活動時，一直思考如何帶給院童育教於樂豐富的一天，最後定義為「藝術學習之旅」，選擇前往台南著名景點、有著白宮藝術殿堂之稱的奇美博物館。



財團法人高雄市私立淨覺育幼院的院童，假日參觀奇美博物館的知性之旅，特別感到開心

以藝術文化涵養人心，成為民眾的心靈避風港，跟該公會關懷社會弱勢，給予溫暖的心，是相同的。

院童們雖然看不太懂藝術品，但在亞洲最大的動物標本區駐足最久，超大的猩猩、黑熊及長頸鹿徐徐如生，院童們嘆為觀止，高雄市會計師公會說，轉往高雄義大皇冠酒店，走進五星級飯店，享用星亞百匯自助餐，則是院童的另一喜悅，接著的義大摩天輪搭乘，在夜空中轉動，更是讓院童們看得驚叫連連，回程的路上更是依依不捨。

高雄市會計師公會理事長張學志說，未來，高雄市會計師公會將更積極參與公益，在這歲末寒冬之際，與會員們一起做愛心，持續不斷的關心這些院童，讓院童感受到無比溫暖。

張學志指出，奇美博物館，是台灣館藏最豐富盛名的私人博物館，館內常設展文物，藏品達上萬件，主要是奇美創辦人許文龍年幼時，受到博物館薰陶文化藝術內涵之後，寄望創建一座由大眾共享共賞的博物館，

社團法人臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



104年12月4日本會下午二時假遠雄文心匯接待會館會議室舉辦「會計師執業意見交流與經驗分享」座談會。(葉主任委員梅瓊致詞)



104年12月5日本會前往立法委員參選人盧秀燕立法委員競選總部成立大會預祝高票當選。



104年12月10日本會假臺中市西屯區公所四樓會議室舉辦「企業會計準則公報第15、19、20、21、22號公報」講習會。(洪嘉謙副總經理主講)



104年12月12日本會與社團法人臺中市稅務代理人協會舉辦「新北市三峽大板根森林、泡湯」會員冬季旅遊聯誼活動。



104年12月12日本會與社團法人臺中市稅務代理人協會舉辦「新北市三峽大板根森林、泡湯」會員冬季旅遊聯誼活動。(黃理事長桂珠致詞)



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動。



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動。



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動。(黃理事長桂珠致詞)



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動，由臺中市政府社會局代表受贈。



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動，由臺中市政府社會局陳副局長仲良致贈感謝狀予本會黃理事長桂珠。



104年12月15日本會假臺中市立仁愛之家舉辦「歲末寒冬捐贈白米」活動。(與會會計師與臺中市政府社會局長官合影留念)



105年1月22日財政部中區國稅局審查一科黃昌宏科長率領相關主管拜會本會。



105年1月22日財政部中區國稅局審查一科黃昌宏科長率領相關主管拜會本會。



105年1月28日五師於上午十時三十分起假台中新光三越捐血車舉辦第4屆「春暖人間 五師愛心捐血救人」公益活動。(臺中場)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(佛光山覺居法師主講)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(與會貴賓及會計師互道恭喜)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(黃理事長桂珠致詞)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(財政部中區國稅局許局長慈美致詞)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(立法院蔡其昌副院長辦公室蔡主任基銘致詞)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(顏寬恆立法委員辦公室李秘書昭明致詞)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(節目表演)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(節目表演)



105年2月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市全國大飯店B1國際一廳舉辦「會計師的未來與希望生活講座」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(節目表演)



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。(黃理事長桂珠致詞)



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。(楊副會長米加致詞)



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。(黃理事長桂珠致贈獎牌)



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。(全體與會人員合影留念)



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。



105年3月1日上午十時三十分湖南省國際稅收研究會由楊米加副會長率領理監事等十八位拜會本會。



105年3月2日本會黃桂珠理事長偕同王日春副理事長、稅制稅務委員會葉梅瓊主委暨委員拜會財政部關務署臺中關。



105年3月2日本會黃桂珠理事長偕同王日春副理事長、稅制稅務委員會葉梅瓊主委暨委員拜會財政部關務署臺中關。



105年3月2日本會黃桂珠理事長偕同王日春副理事長、稅制稅務委員會葉梅瓊主委暨委員拜會財政部關務署臺中關。

台北市稅務代理人協會參訪香港稅務學會記要

台北市稅務代理人協會 提供

2015.11.25

本會歷年均依年度工作計畫及理事會議決議，參訪世界各國或各地區的稅務師協會，以宣揚在中華民國台灣，會計師是唯一合法之稅務代理人，並提昇台灣會計師在國際上之身分與地位。本會今年則拜會了香港稅務學會(註冊稅務師)。本次參訪團行程訂於10月22日至26日進行，並於10月22日上午訪問香港稅務學會。本會於今年8月初發文，邀請本會全體理監事及全體會員報名，在張清煌理事長號召及各會計師熱心支持下，組成了25人的參訪團(包括本協會理事長張清煌、常務理事賴顗竹、常務監事陳坤煌、理事麥福泉、李盈瑩、監事劉照雄及會員林鴻基、張福重、魏早里、李熙普、劉大儒、朱淑真、楊容芳等13位會計師、眷屬11人及本協會秘書鄭庭興等)。



本會於2015年11月22日參訪香港稅務學會，全體團員於香港機場大合照

由於參訪人數眾多，香港稅務學會請本參訪團全體會計師及眷屬等前往中環干諾道中21-22號華商會所大樓9樓。我們一行人於10月22日上午11時左右抵達。香港稅務學會由楊嘉燕會長、邱賢

君上屆會長、羅永昌副會長、呂錦華副會長及彭準來名譽秘書等5人接待。楊會長與邱上屆會長及羅、呂兩位副會長，除了向我們詳細解說香港稅務師及稅務學會之制度暨現況外，更熱情的回應了本會參訪團員提出之許多問題，本會張理事

長及多位會計師也分享了台灣的會計師、稅務代理人的執業現況。



本會張清煌理事長與香港稅務學會楊嘉燕會長互贈紀念品

香港稅務學會成立於1972年，學會宗旨為鼓勵各界人士研習稅務課題，並在稅務專業知識和資訊為會員提供交流平台。學會使命(Mission)為提倡稅務研究及進修、提升香港稅務專業水準、提供交流稅務知識和資訊的平台。茲將相關資訊彙整如下：

一、香港稅務學會主要係由香港會計師界發起成立：

香港稅務學會係由香港會計師業界中從事稅務專業的會計師於1972年成立，歷任會長、副會長及理監事均係會計師界之菁英，本屆會長楊嘉燕會計師目前服務於香港畢馬威(KPMG)會計師事務所；因此，香港稅務學會與台灣的稅務代理人協會，二者性質相近，均係由會計師界發起組織創立。

二、香港註冊稅務師資格考試及認可僱主計劃：

為鼓勵香港從事稅務專業的人士取得稅務師資格，學會於2010年10月開始舉辦香港稅務學會(CTA)考試。學會亦於2012年7月推出認可僱主計劃，現今獲280間會計師事務所及公司僱主參與此計劃。

三、全國註冊稅務師執業資格：

學會與中華人民共和國人力資源和社會保障部人事考試中心、國家稅務總局教育中心及香港考試及評核局達成協議，使香港居民自2007年起，可在香港報名及應考中國註冊稅務師考試。

四、與主管機關的交流：

- 1.每年向財政司司長提交財政預算案的建議。
- 2.就現行稅務事項研究，提出修訂稅務法例的建議。
- 3.為香港政府「稅務聯合聯絡小組」組成成員之一，就有關執行稅務法例及政策等事宜提供建議，並與稅務局局長定期聚會。

五、稅務課程：

稅務諮詢持續教育文憑-自1994年與香港城市大學專業進修學院合辦稅務證書課程，幫助有志研習中國、香港及國際稅務人士加深稅務知識。

六、出版刊物：

香港理工大學會計及金融學院共同出版「亞太稅務期刊」(Asia-Pacific Journal of Taxation)。

七、學會會員：

會籍共分四類：名譽會員、資深會員、普通會員及退休會員。會員人數超過2700人。

- 1.註冊成為會員-年滿21歲，持有學會認可的專業資格或通過香港註冊稅務師考試。具備不少於5年稅務相關工作經驗。
- 2.註冊成為資深會員-年滿30歲，持有不少於5年學會認可的專業資格或通過香港註冊稅務師考試。具備不少於9年稅務相關工作經驗。

八、相關認可：

根據<香港註冊稅務師服務深圳前海深港現代服務業合作管理暫行辦法>公告，香港註冊稅務師若符合暫行辦法所列條件，可在前海等大陸地區執業、設立稅務師事務所或擔任稅務師事務所合夥人。

九、誰可參加註冊稅務師CTA考試：

- 1.註冊成為學生(有相關規定)->CTA考試合格->申請為學會會員->成為註冊稅務師CTA。
- 2.註冊成為會員->CTA考試合格->申請為學會會員->成為註冊稅務師CTA。

會後雙方互贈紀念品，香港稅務學會並隆重宴請全體團員精美中餐，本會張理事長、賴常務理事、陳常務監事及參訪之理事、監事、會員等與香港稅務學會楊會長、邱上屆會長及羅、呂副會長、彭秘書等相談甚歡。在此感謝香港稅務學會提供愉快的交流及盛情的款待，不僅使本會所有參訪成員獲得寶貴的資訊，更在港式美食中感受到香港的活力及珍貴的友情。



2015.10.22香港稅務學會代表及本會參訪團團員合影留念



104年度 「徐光前會計師獎助學金」 獲獎名單

學校名稱	科 系	姓 名
靜宜大學	會計學系	王羣盛
靜宜大學	會計學系	劉如恩
高雄應用科技大學	會計系	黃意婷
高雄應用科技大學	會計系	施逸旻
致理科技大學	會計資訊系	魏孜容
國立東華大學	會計系	林婉榆
國立東華大學	會計系	曾翠玲
國立東華大學	會計系	謝安宥
中國科技大學	會計系	陳柏元
中國科技大學	會計系	洪裕芬
國立台北商業大學	會計財稅所	方怡雯
國立高雄第一科技大學	會計資訊系	黃昱智
國立高雄第一科技大學	會計資訊系	廖靖宜
臺南應用科技大學	會計資訊系	黃玉鈴
臺南應用科技大學	會計資訊系	蔡雯婷
政治大學	會計系	鄭琇尹
政治大學	會計系	李昱寰
彰化師範大學	會計系	黃靖雯
彰化師範大學	會計系	蕭玉婷
輔仁大學	會計系	蔡岳霖
朝陽科技大學	會計系碩士班	徐翊庭
朝陽科技大學	會計系	陳宥廷
淡江大學	會計系	張悅華
中國文化大學	會計學系	陳子瑜
雲林科技大學	會計系	江品瑤

說明：本會民國104年9月17日全聯會字第1040733號函，函各大專院校會計學系，有關本會「徐光前會計師獎助學金頒發辦法」，惠請 公告受理申請，及協助初審提報三名為限；本年度計26校初審提報72名，經委員會充分討論後，共計25位入選，預計於105年6月30日會計師節晚宴頒發。



徵稿啟事

會計師季刊長期徵稿，歡迎各界踴躍投稿，凡與會計、審計、財稅法令、稅法實務等會計相關領域，均歡迎賜稿，稿酬從優。

來稿請以文字檔e-mail至會計師公會全國聯合會信箱

roccpa102@roccpa.org.tw

或寄至台北市南海路1號9樓之1 會計師季刊 編輯收