

會計師



季刊

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

建立信任 實現永續

全球 ESG 浪潮來襲
臺灣會計師如何因應？

本期焦點

- 邁向淨零排的世界
- 永續低碳趨勢下之會計師角色定位

特別報導

- 慶祝第 65 屆會計師節 理事長感言
- 會計師公會之薪傳與更嬗
- 北桃六師高爾夫球邀請賽活動紀實



291

2022 年 06 月 出版



賀



111年度高級會計/審計專業認證合格名單



公司法

學 校	姓 名
國立政治大學	湯○勳
國立雲林科技大學	呂○璇
國立臺北商業大學	柳○辰
致理科技大學	王○蕾
致理科技大學	張○砥



稅 法

學 校	姓 名
國立雲林科技大學	呂○璇
國立臺中科技大學	謝○萱
致理科技大學	邱○龍
國立臺中科技大學	劉○欣
國立臺中科技大學	劉○綺
朝陽科技大學	趙○軒
國立臺北商業大學	柳○辰
致理科技大學	陳○雯
國立臺中科技大學	楊○慈
國立臺中科技大學	蕭○凱
國立臺中科技大學	林○宜
國立臺中科技大學	王○璇
國立臺中科技大學	楊○翎
國立臺中科技大學	陳○瑜
致理科技大學	黃○晏
朝陽科技大學	蘇○煊
朝陽科技大學	廖○婷
致理科技大學	賴○憲
朝陽科技大學	郭○蔡
國立臺中科技大學	張○容
國立臺中科技大學	李○容
致理科技大學	陳○涵
致理科技大學	張○豪
朝陽科技大學	施○宇



中級會計

學 校	姓 名
國立臺中科技大學	謝○萱
國立臺中科技大學	劉○綺
朝陽科技大學	黃○峰
國立臺北商業大學	柳○辰
國立臺中科技大學	王○璇
國立臺中科技大學	劉○欣
國立臺中科技大學	柯○恩
國立臺中科技大學	蕭○凱
國立臺中科技大學	楊○翎
國立雲林科技大學	呂○璇
致理科技大學	詹○璇
朝陽科技大學	黃○瑄



成本與管理會計學

學 校	姓 名
國立臺北商業大學	柳○辰
致理科技大學	賴○憲
國立雲林科技大學	呂○璇
致理科技大學	林○辰
致理科技大學	洪○童



審計學

學 校	姓 名
致理科技大學	江○甄
國立臺北商業大學	柳○辰
致理科技大學	胡○芳
致理科技大學	葉○怡
致理科技大學	洪○臻



全球ESG浪潮來襲臺灣會計師如何因應？

第291期 會計師季刊目錄

發行者 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

ISSUE National Federation of Certified Public Accountant Associations of the Republic of China

發行人 黃奕睿

顧問 劉嘉松 張豐淦 李春宗 郭聰達

協辦單位 臺灣省會計師公會 台北市會計師公會
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 彭清淵

本期編審委員 陳蓓琪 吳佳晉 曾茹平 陳文炯
李維仁

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.roccpa.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

● 中華郵政台北雜字第1868號執照登記為雜誌交寄

- 02 蟬聯受託更努力 專業福國利民行.....黃奕睿理事長
08 感謝 感恩.....劉嘉松理事長
12 對所有變化與挑戰，永遠樂觀努力面對.....張豐淦理事長
16 「與時俱進」是我們的信念.....李春宗理事長
21 不畏疫情，推動e化再創新氣象.....郭聰達理事長
24 會計師公會之薪傳與更嬗.....楊永成秘書長

財政專欄

- 28 國稅報導.....財政部北區國稅局 提供

跨界聯誼

- 30 北桃六師高爾夫球邀請賽活動紀實.....蔡家龍

稅務財務

- 34 防疫有關租稅特別措施之探討---
與德國立法例比較.....Matthias Wetzel 謝如蘭
51 台灣受控外國公司總體檢
美國德拉瓦州有限責任公司常見申報錯誤.....程廣 張綉婧
54 兄弟賣農地本無稅的事，弟弟做了這件事，
讓哥哥意外被補罰新聞解析.....吳佳晉
55 如何預防電子發票開立錯誤，營業人不可不知喔！.....呂怡儒

稅法判決評析

- 57 2021臺灣年度最佳稅法判決評析
最高行政法院109年度判字第33號判決
納稅義務人之協力義務範圍及量能課稅原則.....李益甄 高于亭
61 論借名登記稅法上之效力
一評臺北高等行政法院110年度訴字第45號判決.....蔡孟翰 蔡佩娟

永續淨零

- 67 產業ESG新挑戰—邁向淨零排的世界.....林泉興 葉怡秀

會計審計

- 74 審計・數位：天、地、人、法.....吳趙仁 陳怡如 康綱元

評價準則

- 80 「非金融負債之評價」公報的背景與特殊議題.....王全三 王瑄 葉疏

研究報告

- 88 國際觀點及實務～
淺談永續低碳趨勢下之會計師角色定位.....林佳君 戴興銓審核

會務活動集錦

- 100 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
102 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
105 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
108 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
111 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供



感言

慶祝第65屆會計師節感言 **蟬聯受託更努力 專業福國利民行**

黃奕睿理事長

社團法人中華民國會計師公會全國聯合會



感謝會員之支持及會務同仁之共同努力，民國110年8月12日，奕睿蟬聯受託為本會第12屆理事長；接著，本會秉持一向努力，獲內政部持續評鑑為優等團體，讓奕睿與公會團隊執行會務及業務之優質工作成果，屢屢受政府機關肯定及鼓勵。在新冠疫情嚴峻期間，公會人力調度及工作配合，難免稍受防疫措施之影響，但在奕睿要求本會秉持嚴守疫情指揮中心規定，維持公會正常運作之原則下，我們持續各項重要相關工作，並努力不懈，成為會員最強而有力的支柱。

今逢第65屆會計師佳節，也藉此機會感謝多年來所有共同為提升會計師產業整體發展，以及建立會計師良好聲譽，做出重大努力和成就之會計師同道，謹將本會民國110年8月12日就任第12屆理監事、省(市)4公會理事長率其團隊、及各專務委員會主任委員率其委員，共同合作下，將近一年努力推動各項制度之榮榮成果，呈現如下，與我全體會計師分享。

一、秉專業提供建言 政府最佳好夥伴

本人與公會團隊，秉持輔弼政府，推動相關政策的興革，以及持續傳遞產業心聲之理念，藉由全盤性檢視政策，貢獻會計師專業良策。民國110年10月14日，本會全體理監事、省(市)會計師公會之理事長及副理事長等計36人，晉見 總統，並敬呈三項晉見建言(公共利益為主軸)，提出「提升外國人來臺投資審查之透明性及可預測性」、「會計師公費標準的訂定」、「擴大民間專家參與國營事業經營」等相關政策興革之三個方向，得到總統察納與協助，並獲得經濟部投資審議委員會、金融監督管理委員會等相關主管機關之重視及回應，相關投審行政加速及修法等，皆一一呈現成果。



總統致贈紀念品



致詞感謝

此外，民國110年8月~111年5月間，本會陸續拜會立法院、財政部、金融監督管理委員會、經濟部等重要長官，盡心提出振興民生經濟議題之相關建言，除針對會計師產業發展，適時對外倡議及發聲外，亦透過溝通座談等方式，進行意見交流，例如：民國111年1月26日公會與財政部賦稅署舉行「會計師稅務座談會」、民國111年3月25日理事長率領洗防小組，參加證期局洗錢防制溝通專案會議…等。



一致按讚



稅務座談

二、續推修法為首務 酬金標準為公益

在本會及省(市)公會理事長合作無間之共同努力下，自民國109年12月起至今，公會全力加速推動會計師法第10條之修正與會計師酬金標準的訂定，期以解決目前會計圈長期削價競爭影響查核品質、傷害會計師公信力及公共利益之亂象。

一讀通過後，民國111年3月24日立法院朝野黨團協商通過會計師法第10條修正草案，送至院會繼續修法程序；目前，公會持續進行陳述拜會溝通，繼續努力相關修法事宜。



三、非執業會員成長 構築會計大家庭

目前本會執業會員約3,800多人，而國內會計師高考及格者，迄今已達萬人，考量舉凡通過會計師專門職業高考及格者，皆已具備公會之準會員資格，奕睿於任內積極推動非執業會員制度，致力構築所有會計專業人才之縱向及橫向緊密聯繫網絡。

本會建置之非執業會員成立大會，自民國109年7月25日成立至今，尚不到二年，非執業會員人數已達90位，顯示對此非執業會員制度之肯定。民國110年10月2日本會設置本屆非執業會員服務委員會後，即緊接著於民國110年11月27日舉辦本會非執業會員服務委員會年度招募聯誼餐會，截至民國111年4月，非執業會員服務委員會已召開3次委員會，並持續透過舉辦及規劃非執業會員招募、聯誼活動、主題讀書會等方式，期以達到招募及交流之作用。



規模茁壯



圓滿成功

四、三階段工作並重 認證更普遍廣化

公會重視會計產業的未來發展，近年來持續進行會計向下扎根推廣、會計專業認證普及和會計教育學院建制等三階段工作，藉由此相輔相成之重要機制，致力培養會計專業人才，期以提升整體會計產業環境。

本會及省(市)公會除持續主動派員，至各級學校宣導及向各界宣傳，推廣會計向下扎根，使其了解何謂會計專業、何謂學習會計之前景及其核心價值外，「會計專業認證考試」之目的，則是讓報考之高中職以上學校之學生學有所用，也為台灣產業培育新世代優秀人才，奠定會計教育及會計專業能力之厚實根基，並達「考用合一」。

「會計專業認證考試」自民國107年開辦以來，報考人數呈現持續穩定成長趨勢，民國111年已邁入辦理認證考試之第五年，二階段之認證，報考人數已突破1,900人，歷年累積報考人數更逾6,600人，顯示各地考生對此專業證照之肯定。奕睿並已責成會計教育學院，規劃「會計專業認證五周年圓夢企劃方案」等相關活動，盡心盡力協助，鼓舞年輕學子勇敢逐夢。今年對會計專業認

證考試之期許，係朝更普遍廣化方向、更務實學以致用之職場生力軍邁進，盼以縮短產學落差，學生畢業後加入這個產業能有更好的發展，顯現會計專業認證真正之效益及價值。



圓滿成功



巡視考場

會計教育學院自民國109年8月正式揭牌運作以來，近程目標為開辦對外之相關會計實務課程，進行有效行銷，期以提升會計產業之實務專業能力。截至民國111年4月止，會計教育學院執行工作組已召開3次會議，除招募增聘人力協助合作外，目前正如火如荼地加緊會計教育學院網站之建置，以及進行陸續開辦相關課程之相關行政程序工作中，期以推動會計教育學院，未來成為培訓會計實務單位之翹楚。

此外，為協助加速認識及跨領域專業的腳步，俾以提升對生技醫療產業，或對生醫、醫療、保健、長照和大數據運用於現今產業等相關議題及實務之了解，民國110年9月15日本會與北醫大合辦第二期之「會計師生醫健康認證專班」。

民國110年11月8日本會更首度與臺灣高等檢察署、東吳大學全球華商研究中心合辦「新世代跨領域經濟犯罪研討會—企業舞弊財報不實之追訴與審計」，採實體與同步線上直播雙軌方式進行，首創國內會計師與司法官，分別以會計審計及司法追訴觀點，進行跨領域實務對話，除可促進法律與會計專業交流外，並希望開啟未來司法案件合作之門。



盛大陣容



與談致詞



五、維護專業重自律 查核品質力提升

提升會計師查核簽證品質，本會業務評鑑委員會除於民國111年度賡續推動辦理「會計師事務所整體查核品質」評鑑工作外，並奉理事會議交辦，擬將會計師承辦「法令規定且具公益性」之查核簽證業務者，列為本會「會計師業務評鑑委員會」之查核業務評鑑重點，俾以提升會計師之審計品質。

為發揮自律功能及凝聚共識提升專業品質，除本會紀律委員會於民國110年12月主辦「110年會計師紀律研討會」外，本會並指導臺中市會計師公會與臺灣省會計師公會民國111年2月主辦之「110年紀律研討會」(中區)，以及民國111年3月由高雄市會計師公會主辦，本會聯合舉辦之「111年度會計師紀律研討會紀律論壇研討會(南區)」。



主持致詞



研討盛況

六、跨越時空無障礙 國際交流不中斷

受到疫情影響，國際實體活動減少，改採線上活動方式居多，本會落實疫情期間國際間之交流持續不中斷，除於民國110年12月19日參與「臺灣會計師公會」與「北美華人會計師協會」合辦「台美2021歲末稅務法律暨理財論壇演講會」，跨越美西、台灣時區，隔空視訊同步對談外，民國111年5月5日理事長更率領本會國際事務委員會，採視訊會議方式，與澳洲會計師公會進行再次續約之活動，包括：續簽先前105年簽訂、108年續約之會計師資格認可抵免協議(MPA)及104年簽訂之持續專業進修時數認可備忘錄(MOU)，積極發展及維持長期友好關係。

為增加本會於國際之能見度，與我會友好之馬來西亞會計師公會，民國111年6月8日~9日舉辦之2022年馬來西亞國際會計師線上虛擬會議，本會亦循往例配合參加，成為國際支持者之一；國際會計師聯合會(IFAC)主持之世界會計師大會(WCOA)，是最負盛名的全球專業會計師盛會之一，第21屆2022年世界會計師大會將於民國111年11月18日~11月21日在印度孟買舉行，今年主辦國為印度特許會計師公會，首次採實體及線上混合模式，本會亦循往例派員參加，考慮疫情因素

將採線上參與為主，亦廣邀全體會計師及委員會委員，踴躍報名參加，共同分享全球會計師所關注之重點。

現階段本會除持續汲取國外專業新知及相關國際研討會訊息，提供我國會計師參考及鼓勵參與外，亦邀請代表參與國際活動之會計師，將參與各項會議之成果及心得，寫成文章登載於公會季刊，分享給全體會員，未來疫情趨緩時，將朝擴展與國際會計師團體實體交流、規劃參訪等活動進行，持續國際間之交流。

最後，奕睿在此向所有會計師及家人致以最深之祝福，祝大家健康平安，第65屆會計師節快樂！



天涯咫尺



跨洋簽約



感言

慶祝第65屆會計師節感言

『感謝，感恩』

劉嘉松理事長

社團法人臺灣省會計師公會



欣迎第65屆會計師節 嘉松在此謹代表臺灣省會計師公會全體理監事，向各位會計師同道祝賀會計師佳節愉快！

第28屆恰逢省公會70週年，前半段任期由協興理事長領軍，後段由嘉松接棒，感謝協興輔導理事長協助共同順利完成這一屆任務。

本會之會務系統於民國88年建置至今，由於時代變遷及E化來臨，結合各公會更新會務電子化作業，三公

會(省、高及中市公會)在5月初電子印鑑證明已上路，請各位道長善加利用享受電子化帶來之便利性，爾後將陸續推出多元繳費、進修及會務精進系統，將公會帶入另一新的里程碑。

因COVID-19冠狀病毒肆虐，109/110/111年無奈分別取消非常多活動；所幸111年春節寒冬於我們省轄區舉辦共計20餘場「寒冬送暖~溫馨關懷」白米捐贈活動，讓會計師溫馨的愛與關懷傳遍到台灣每一角落。

時光如水輕輕逝，在這彈指一揮間，嘉松也即將卸任，感謝理監事暨各委員會主任委員、委員及全體會計師的支持，讓臺灣省會計師公會這個大家庭更加蓬勃發展。

感謝北中南、各委員會主委及全體委員之任重道遠，完成工作重點摘錄：



省公會會員大會

紀律委員會(主委汪忠平)

會計師自行舉發自身涉及違反法令疑慮、民眾之陳情書及新北市政府移送案件，歷屆案件數最少，舉辦相當成功紀律論壇，對於會員之自律凝聚共識，以提昇專業品質公信力。

公益公關委員會(主委蔡家龍)

舉辦愛心慈善捐贈，配合各區「寒冬送暖~溫馨關懷」白米捐贈活動，省公會70週年特別舉辦慈善音樂會；對偏遠之中小學提供獎助學金及活動經費等資助，與科技大學、職業商校辦理會計教育向下扎根。

會務發展委員會(主委黃協興)

為提供會員及助理人員之教育訓練，舉辦稅務、財務、會計、管理、勞健保、報表分析等課程，強化專業人員實務經驗及作業技巧，降低稅務風險，提升事務所專業品質。

稅制稅務委員會(主委吳佳晉)

與財政部賦稅署及定期於北、中、南各區辦理稅務座談，就國稅法令及稽徵實務研議，與時俱進提建議；因應會計師職業環境改變，研擬執行業務費用率提高、會計師簽證適用對象擴大到各業執行業務及補習班、疫情期間因應營業稅、所得稅申報實務簡化延期措施等建議。



110年度南區稅務座談會

工商服務委員會(主委黃淑萍)

加強申登機關會計師服務中心之功能，適時與主管機關辦理講習會，並邀請機關長官擔任講師，講述最新公司、登記實務、決算書表等課程暨輪值會計師感恩餐會。

國際及兩岸服務委員會(主委廖格緻)

疫情期間主委仍積極與中國註冊稅務師協會、香港稅務學會及澳門稅務學會溝通如何舉行線上會議，並於110年12月3日舉行「2021年海峽兩岸四地涉稅論壇」，另於12月19日與北美華人會



計師公會舉辦首創「2021台美歲末稅務法律暨理財論壇」於美國與台灣同時登場，為兩地會計人總結2021的稅務法律，解讀2022年最新稅務動態。

法規委員會(主委蘇世忠)

著力於研修公司法及法案研修等事宜，每年舉辦6至8場洗錢防制、打擊資恐相關法規及實務講習會；法院及其他公務機關函推薦會計師擔任檢查人、清算人、鑑定人等工作之造冊詢問，本屆承接案件共約140件。

會計審計委員會(主委郭錦蓉)

引導審計準則公報之意見研擬；針對國際會計準則、企業會計準則、審計準則公報等相關主題辦理8至10場講習會，以增進會計師之專業知識；舉辦「會計菁英達人賽」，獲得熱烈迴響。

福利委員會(主委羅芳蘭)

與各家廠商簽訂優惠專案公告於公會網站週知，舉辦會員各項旅遊行程，在本屆成立會計師志願服務隊，辦理志工講習會，會員在各申登機關、國稅局等輪值更其榮譽，舉辦「70周年腳踏車向前行」活動，邀請長官參與，既健康又環保的新穎模式，獲得各方好評。

北、中、南區辦公室具小型地方公會功能，五臟俱全，在地事物在地經營，舉辦會員專業進修、執業與經驗分享，職業道德、紀律自律教育、健康旅遊聯誼活動，以維護會員權利。

拜訪國稅各分局、稽徵所等政府經濟財政主管機構，舉辦相關業務交流及租稅座談，參與財政部統一發票盃路跑活動，共同推動政策福國利民，成為政府機構最優質夥伴關係人，打造會計師金字招牌置入台灣的產業鏈。

北區辦公室(主委卓志揚)

於各分局、稽徵所及申登機關，設置輪值會計師駐點，包括新北、桃園、宜蘭、新竹共設置21處報稅服務站；為增進會計人才供給與學校辦理會計教育向下扎根，於70週年辦理了高智爾球



70週年腳踏車向前行活動

聯誼賽，也不定期舉辦旅遊活動，這屆也安排了金門、馬祖拜會活動兼具旅遊，舒緩身心健康，建立會員與長官們良性互動。

中區辦公室(主委陳協銓)

每年五月設置「臺灣省會計師公會報稅諮詢服務站」，聘請會計師派駐中區國稅局各分局、稽徵所等，協助辦理所得稅結算申報，並與台中市會計師公會聯合拜會與會計師業務有關的政府及國稅等主管機關，共同舉辦課程，租稅座談、紀律論壇、執業與經驗分享、健行聯誼活動，以維護會員權利。



拜訪財政部中區國稅局南投分局

南區辦公室(主員吳岳峰)

財政部南區統一發票盃路跑活動，參與人數空前讓會計師聲譽在南台灣發亮，連續二年與台南市政府社會、財政局及南區國稅局舉辦慈善音樂募款活動，提昇會計師形象，定期拜會國稅各分局、稽徵所、也前進澎湖國稅分局，辦理會員進修課程，新進會計師執業與經驗分享、旅遊聯誼活動。



拜訪財政部南區國稅局屏東分局

以上向各位會員報告本屆之任務與活動，衷心感謝全體理監事及會計師同道的支持，祝福會計師先進身體健康、事事順心如意，嘉松謝恩！



舉辦「會員紓壓健行聯誼活動」



慶祝第65屆會計師節感言

對所有變化與挑戰， 永遠樂觀努力面對

張豐淦理事長

社團法人台北市會計師公會



111年新冠肺炎疫情肆虐全球邁入第3年，我國亦深受影響，目前維持大部分經濟活動，然因人流減少，實際就餐飲、航空、旅遊和百貨零售等產業，苦不堪言，加上原物料供應來源出貨延滯也影響物價上漲，另國際間諸多問題，俄烏戰事尚未落幕，各國政府與俄羅斯相互制裁，全球大宗商品價格走高，加上全球供應鏈混亂，今年應仍是有諸多不確定性的一年，會計師產業仍應謹慎應對各產業之變化。

在這多變混合的世界，會計師宜自我建立變革管理之能力，協助企業建立危機處理機制和持續營運管理計劃，以及面臨新產業包括AI自動化、雲端運算新科技產品、無人化工廠、遠距工作會議與教學、新的業務外送平台及境外電商及網路交易平台等產業不斷推陳出新，如何開發新業務模式，協助企業在艱困的環境下持續保有韌性，一起與新的商業模式和平相處，實為重要課題。

本會於民國56年9月創會，迄今五十有五載，登錄會員之道長先進，已逾四仟四佰餘人。謝謝全體會員支持，歷任理事長及先進無私奉獻，努力服務會員、協助業務發展，與增進職業道德、執業紀律等面向均打下良好的基



礎，在此^{豐盈}也要感謝所有會員同道先進，現任全體理監事與各專務委員會及會務人員，共同努力推動業務，並由五公會理監事及主任委員共同團隊攜手合作下，希能完成會計師法第十條修正條文公費標準訂定案，積極努力拜會各主管機關與立法委員溝通與說明修法重要性，以因應未來競爭力，吸引更多人才加入，確保會計師執業環境與捍衛合理權益。

值此會計師節慶祝之際，小弟特將近來北市公會推展的各項工作，向大家摘要地報告：

序	各專務委員會	時間	工作項目	說 明
1	會計審計委員會	110年度 1-12月	會計及審計專業講習課程	共15場專業講師，幫助會計師充實與持續進修學分。
2	稅制稅務委員會	110年度	每年1月及5月至總局與分局所學生報稅服務隊	1月份扣繳申報及5月份綜所稅，皆與臺北商業大學會計資訊系合作參與協助。
3	稅制稅務委員會	110年11月 23日	「國稅法規暨稽徵實務座談會」	與財政部臺北國稅局及台北市稅務代理人協會共同舉辦。
4	稅制稅務委員會	110年11月3日	「反避稅制度及趨勢(含CFC)」	邀請財政部臺北國稅局宋局長秀玲主講實體與視訊同步。
5	稅制稅務委員會	110年12月1日	「最新房地合一2.0解析營所稅篇」	財政部臺北國稅局審查一科。
6	稅制稅務委員會	110年11月 14日	財政部舉辦110年統一發票盃臺北場路跑活動	全體理監事及主任委員全力參與，各會員及事務所共計857人參加。
7	國際及兩岸委員會	110年10月,11月及12月	有關國際與經營熱門議題講習會	3場皆深獲好評。
8	工商服務委員會	111年12月8日	「僑外資及陸資來臺投資法規實務」線上講習會	與台北市商業處合辦。
9	工商服務委員會	110年10月18日至11月15日	線上「投資業務說明會」	五公會與經濟部投審會共同舉辦4場。
10	法規法務委員會	110年度	為洗錢防制法令遵循及會計師法律責任等舉辦講習會	共舉辦4場講習會。
11	法規法務委員會	110年度	增加會計師服務平台協助法院相關輪派案件	共推薦27件。
12	法規法務委員會	110年9月-111年6月	彙編「會計師擔任檢查人實務指引」一書	因法院輪派案件逐年樣態種類增加之趨勢與全聯會共同出版以嘉惠會員。
13	紀律委員會	110年10月 20日	「會計師紀律論壇」講習會	實務案例與法令層面解析，皆獲得會員很大受益與滿意。
14	公益公關委員會	110年度	「寒冬送暖愛心捐助白米活動」包括邀請費鴻	111年農曆春節前共計10場發送至弱勢低收入戶20,320包白米，計40,640公斤，並



序	各專務委員會	時間	工作項目	說 明
14	公益公關委員會	110年度	泰委員、曾銘宗委員、林昶佐委員、林奕華委員、蔣萬安委員、吳思瑤委員及高嘉瑜委員等請委員辦公室協助與宮廟及各區里長聯繫及秦慧珠市議員、台北市婦女新知協會、樂活園地及芥菜種會等	由各大媒體新聞刊載公會愛心溫暖活動。
15	公益公關委員會	110年度	台北市國小清寒學童營養午餐	補助關懷341位本市各70所國小年度二學期。
16	公益公關委員會	110年度	新冠肺炎疫情嚴重之當下捐助白米為救助物資	6,000包白米物資，透過請費鴻泰委員林奕華委員及吳思瑤委員發放。
17	公益公關委員會	110年6月	新冠肺炎疫情嚴重下，萬華中正區忠勤里食物銀行贈送自動領取機	減少由人直接發送之接觸染疫風險。
18	公益公關委員會	110年度	中華文教經貿保健交流促進會	「2021罕見疾病身障者書畫創作展」。
19	公益公關委員會	110年度	贊助觀音線心理暨社會關懷協會所舉辦公益音樂會	幫助拓展心理關懷，以減少日益增加之憂鬱症，提供專業性社會服務。
20	公益公關委員會	110年11月27日	續辦第7年之「會計教育向下扎根薪傳營」	培養高中生對商學興趣與人才，舉辦紮根課程與活動，並感謝各大學會計學系主任共同參加，增加未來所需會計產業人力。
21	公益公關委員會	110年7月	與中央通訊社持續第2年合作公益捐助「全球中央」每月出刊雜誌	針對知識豐富及國際觀，捐贈提供全國大專院校會計學系及雙北市各國中及相關主管機關單位共計200本每月寄發。
22	公益公關委員會	110年度	捐助台北市教育局之認助清寒學生基金會	提供符合生活費救助之高中職生及優先捐助考上會計學系學生獎學金。
23	福利委員會	110年度	在疫情紓緩期間，積極舉辦三天及二天及一日遊活動	共計4場，皆依相關旅遊活動規定並順利完成。
24	福利委員會	110年度	8個社團登山社、攝影社、羽球社、高爾夫球社、書法社、歌唱班、養生社及瑜珈社等	依疫情情況推動諸多會員社團之活動，讓會員共同歡聚抒解身心，以多樣化活動服務會員。
25	福利委員會	110年度	每年資深會員餐會	省市公會合辦因疫情規劃改以禮券發送。

有鑒於提升公會工作效能及服務會員長期發展，本會理監事會積極推系統e化及無紙化服務，與時俱進，於110年10月5日與凌群電腦公司簽訂「110年會員會務系統e化專案」合約，目前已接近完成，相關進度如下：

序	依合約 主要項目	進度	(預計)或已 上線時間	說 明
1	e化會員會籍及 事務所管理	100%	111.1.26.	會員資料庫基礎建置以因應各項新程式的應用，於110年10月5日與印鑑證明系統同步開發。
2	e化印鑑證明	100%	111.1.26.	目前1,450/2,260=64%會員授權辦理，以聯合事務所申請帳號共計148所，上線以來e化印鑑證明已辦理15,360件，佔上線後總件數比例為74%。
3	e化公文收發管 理系統	100%	111.5.16.	會務同仁公文簽核流程無紙化，已於111年5月16日上線。
4	e化常年會費系 統	80%	111.6.30.	主架構完成核對流程中，預計111年第3季7-9月可e化線上繳納，111年5月6日先發函聯合事務所是否e化繳費函文，統計中。
5	e化會員大會系 統	90%	111.6.30.	主架構完成核對流程完成，需現場實體模擬網路上線測試，預計安排於理事會測試。
6	e化會員課程及 活動系統	0%	111.8.30.	為服務會員目前正與電腦公司洽商規劃課程及活動進階版功能需求。

希望以上的電子化工程已讓會員們感受到便利，也期待公會的這項工程未來能更精進。

欣逢第65屆會計師佳節到來，感謝全國聯合會及其他地方公會之領導與道長共同努力下，持續努力推動相關會計師法及公司法等修法，以提升會計師產業之長期發展及社會公益並維護執業權益，謹與會計師道長共勉，為社會展現專業技能與素質及熱忱服務社會之心，共建正直及可信之社會價值，謹在此敬祝全體會計師道長佳節愉快，虎虎生豐，身體健康，萬事如意，闔家平安。

慶祝第65屆會計師節感言

「與時俱進」 是我們的信念

李春宗理事長

社團法人高雄市會計師公會



欣逢一年一度的會計師節，在這專屬我們志業的日子裡，令人倍感溫馨與歡樂。110年9月24日高雄市會計師公會第15屆第1次會員大會，^{春宗}承蒙公會先進們之厚愛，以及全體理監事之推舉，當選為高雄公會第15屆之理事長，謹在此向各位先進致上最高之敬意與謝忱。在歷任理事長先進所奠定深厚基礎下，^{春宗}接任並持續推動各項會務工作，團隊秉持精進精神，與各專務委員會職能分工合作下，期許提供優質的服務，以不負會計師先進們之期望與付託。

高雄市會計師公會在歷屆理事長、理監事及全體會員團結一致下，結合在地產官學資源並配合全聯會之全國性事務，發揮業界力量，為維護同業權益而努力，在111年度會計師節蒞臨之際，也利用這個機會跟各位會計師先進們報告這段期間高雄公會的工作：

【持續推動-關懷本市在學學生之急難協助金補助辦法、公益關懷】-(公共事務)

- ▶ 「關懷本市在學學生之急難協助金補助辦法」，於109年度起迄今核發補助19件申請案件，共計核發\$390,000元補助金，充分盡一份社會責任，廣受學校好評。
- ▶ 廣獲好評之「轉介實習生給會員之辦法」邁入第三年，在二月至五月份和暑假期間，媒合合適之大三、大四生轉介前往會員事務所實習，解決會員事務所人才短缺問題，並配合高雄美國學校轉介學生實施一週之實習課程。



▶ 社會責任是公會義不容辭之事-與淨覺育幼院相遇已進入第9年了光陰，因為疫情，院童減少外出機會，與會計師一日遊的時光是院童們所期待的。在疫情趨緩之際，我們除了前往大樹窯場製作手拉胚、更享受了一場電影饗宴。



【強化會計師自律，辦理紀律研討會】-(紀律委員會)

本會與全國聯合會於110年3月4日聯合舉辦「紀律研討會、台東知本」三日活動，舉辦紀律研討會課程結合旅遊型態活動，除了會計師自律嚴肅主題外，並能在大自然環境中省思，與會先進們均表示受益良多。



【福利委員會，照顧會員身心靈】-(福利委員會)

面對疫情的變化，福利委員會仍結合紀律研討會舉辦「台東知本溫泉三日遊」活動，同道們享受了三日的自然風光也紓解了壓力；此外，福利委員會也積極爭取會員各項消費上的福利，例如：和天閣酒店集團簽訂住宿方案等，增加會員的福祉。



【機關互動、作好橋樑】-(稅制稅務、工商服務)

- 重視與主管機關互動機制，財政部高雄國稅局李局長 怡慧於年初新上任，本會立即前往拜會。
- 和國稅局合辦「受控外國企業(CFC)制度」課程及座談會，讓會員能知悉最新法令遵循。
- 舉辦「租稅行動教室暨助理員訓練講習會、公司法暨公司登記實務講習會」，邀請財政部高雄國稅局、高雄市政府經濟發展局最專業的講師授課，讓會員及會員事務所助理能及時獲得最新的法規訊息。
- 不定期的舉辦租稅及工商研討會、宣導會，專業法規與時俱進，也協助推動政策。



【擴大辦理並持續推動向下扎根、職涯介紹】-(專業教育及訓練委員會)

- ▶ 「主動並持續推動向下扎根、職涯介紹」活動，本會於高雄女中開辦18小時的微課程；高中職（屏東女中、高雄中學）、大專院校(屏東大學會計系) 辦理向下扎根，清楚地透過活潑PPT使高中職學生及大學生更深入瞭解會計師執業與社會功能角色，獲得廣大的回響。



【襄贊高屏、義不容辭】-(屏東委員會)

- ▶ 舉辦與屏東地區會員、主管機關年度之稅務聯繫座談會，增進雙方溝通與良好互動的機會。
- ▶ 參與屏東地區六師互動聯誼活動與交流，專業團體相互協同，本會輪辦屏東六師聯誼會，派出優秀的種子講師擔任專題「高資產人士不可不知的稅務議題」，獲得其他師熱烈的迴響。





全聯會務、參贊協同

- ▶ 配合全聯會舉辦「六師攜手玉山第10屆春暖人間愛心捐血活動」，本會假大東捷運站鳳山捐血室辦理，共募集到250 CC血量366袋，創歷年新高，活動圓滿成功。
- ▶ 在全聯會大家長黃理事長 奕睿率領下，本會及省(市)公會理事長共同努力，全力加速推動會計師法第10條之修正與會計師酬金標準之訂定，期以解決目前會計師界削價競爭而影響查核品質，傷害會計師公會公信力及公共利益之情況。

誠心祝福

面對這兩年來全球疫情不斷的變化，全球飽受新冠疫情之嚴峻衝擊，高雄市會計師公會仍秉持以和衷共濟、團結一致為本會之特質與核心價值。積極參與各主管機關之溝通、公益及宣導活動，以會員權益福祉及價值提昇為宗旨，籌劃開展各項活動。公會因為會員先進的扶持與努力，會務才能有效運作，更緣于會員先進的積極參與，才能永續經營，在未來任期內，^{春宗}將秉持著熱誠的心來為全體會員服務，與服務團隊共同致力發揮 —『與時俱進』的信念，為謀求會計師之最大福祉而努力。

值此會計師節65週年鴻慶，願藉由這個屬於我們的節日與所有會計師共勉，謹祝各位先進鴻圖大展，闔家平安，身體健康，平安喜樂。



社團法人高雄市會計師公會第十五屆全體理監事合影留念
任期110年09月24日至113年09月23日

慶祝第65屆會計師節感言

不畏疫情， 推動e化再創新氣象

郭聰達理事長

社團法人臺中市會計師公會



隨著新冠肺炎疫情持續升溫，改變了所有人的生活模式與企業活動，許多企業擔心有群聚感染的風險，都漸漸採取員工居家工作、分流上班等政策，這也突顯了e化及智能化的重要性，今年會計師公會將陸續推動e化服務會員，使會員不出門就能辦理各項申請，不僅便利會員也能提昇公會會務效率。

在這重要的節日前夕，特此感謝全體理監事及各委員會主委、幹部、委員及會務人員們的努力與付出，也感謝全體會員的支持與參與，使我們在符合中央疫情指揮中心的規範下，仍能合力策劃推動各項活動，今年主要的工作有下列幾點：

一、會員印鑑證明e化系統

本會與臺灣省、高雄市三公會為使會員免於舟車勞頓，於今年初開始規劃「會員印鑑證明e化系統」，開創了會員申請印鑑證明e化功能，歷經多方積極協調及測試後，終於完成系統架構，並於今年5月3日正式上線，在此非常感謝三公會所有參與的副理事長、會計師及會務人員在測試期間的勞心勞力及意見提供。

二、配合國稅局推動電子發票及各項 租稅宣導，成立四區聯誼會

1. 本會自110年度成立四區聯誼會，配合中區國稅局推動電子發票及各項業務，將服務和





溝通之管道深根至各分局及稽徵所，首發由豐原大智會計師聯誼會於111年3月28日與豐原分局舉辦「稅務及電子帳證經驗分享」座談會暨餐敘聯誼，受到會員熱烈回響，反應良好，俟申報季過後，各區將會陸續舉辦。

- 2.公會與稅務主管機關建立良好互動，每年與財政部中區國稅局合辦「稅務座談會」，針對稅務方面相關議題提出建議，並積極參與各項租稅宣導活動，展現了會計師們對稅務推廣的熱忱。



三、強化會計師自律、辦理紀律論壇

為持續強化會計師自律，於111年2月20、21日舉辦「110年紀律研討會暨清境夢幻山林・合歡東峰」二日遊，參與會計師近百人，大家經過二天一夜的課程學習，都收穫滿滿，在此非常感謝金融監督管理委員會證券期貨局吳仲豪組長、中區國稅局吳蓮英局長、經濟部中部辦公室郭坤明主任、臺中市政府經濟發展局陳琦維科長及各公會理事長的熱情參與。



四、微電影競賽成果發表，向下扎根不間斷

- 1.會計師公會為深根青年學子對會計專業的認知與投入，所舉辦的2021會計師的故事全國微電影競賽，在經歷初審、複審及網路競賽投票後，於6月5日出爐得獎名單，得獎的影片受到各界的好評，進而讓會計師專業領域透過微電影網站的宣傳行銷手法，激發學子們對本行業之興趣，並為未來注入新血，使會計界更加茁壯。



2.本會在各校舉辦「高中職多元微課網課程」及演講，讓學生接觸會計，且更加認識會計產業，也舉辦「會計分析達人競賽」，對會計界人才培育向下扎根。

五、疫情肆虐，國際交流不受影響

為促進國際及兩岸會計師相關機構交流，本會積極參與省公會精心策劃「海峽兩岸四地涉稅論壇」、「台美2021歲末稅務法律理財論壇演講會」線上會議，並於110月12月22日主辦「會計師國際論壇-聖誕聯歡晚會暨臺中市會計師公會十周年慶」。



六、取之社會，用之社會，全體會員熱心做公益

- 1.隨著疫情不斷升溫，本會及理監事主委們，為了表達對醫護人員的支持與關懷，共同捐贈新臺幣一百萬元予臺中市政府，防疫及醫護人員專用，由副市長陳子敬代表接受。
- 2.本會延續「冬令救濟捐贈白米活動」，捐贈9,200包白米助予弱勢族群。
- 3.會計師公會於111年1月19日在各地展開一年一度「六師攜手玉山愛心捐血救人公益活動」，邀請民眾一起挽袖捐血做愛心。



會計師節寓有「創業維艱，守成匪易」之意涵，用以緬懷會計師對外扮演著企業與政府間的溝通橋樑，對內努力改善執業環境並提升專業能力，期許未來本會能持續與各公會合作，提供更廣泛的服務，讓我們一起攜手邁向新高峰，為會計產業再創佳績。欣迎第65屆會計師節，敬祝大家財源廣進，事業奔騰，闔家平安。

會計師公會之薪傳 與更嬪

楊永成

中華民國會計師公會全國聯合會 秘書長
臺灣省會計師公會 副理事長



最近幾年，我們會計師整體的公眾形象、公共關係及社會影響力都持續提升及茁壯！除了全體會計師們在各自領域的兢兢業業貢獻社會外，做為全體會計師們所託的會計師公會團隊，更是孜孜矻矻期不負所託的讓會計師公會持續蛻變中，這是歷任理事長及團隊的無私奉獻下展現的成果，茲臚列會計師公會近年之更嬪如下：

首先，會計師公會全聯會理事長、副理事長、秘書長、各地方公會理事長等建立有效率的溝通平台，就公會間的運作協調、政策推行、會員服務、權益爭取等工作持續定期及不定期溝通。而各公會間的和諧團結，已然展現出全體會計師們對內同心及對外團結的力量。

在會計師公會內部運作上，組織分工借鏡公司的經營管理，理事長的責任就如同公司董事長，常務理事及理事會相當於公司的常務董事會及董事會，要對全體會計師會員負責；各委員會主委即如同公司各事業群的總經理，要對理事會負責。我們：

1. 每月定期召開理事會、常務理事會。理事會由各委員會主委向理事會報告當月各委員會的活動綱要；
2. 每半年定期召開主委專案會議，擬定後半年的計畫及檢討前半年的工作成果；
3. 每月秘書長召集公會的會務人員，針對會務之執行，進行研討及管控追蹤；
4. 各委員會每二~三個月定期召開例行會議，決議各委員會會務之執行細節。

以上，各公會理、監事會及各委員會，共計超過二百多位會計師同道無私無償地付出，加上公會會務人員精煉嫺熟的作業推行，讓我們全體會計師的權益維護、會務推動、會員服務等運作

井然有序、層次分明、順暢明快。

會計師公會為了服務全體會計師的需求更進行多角化的服務發展，為了推動台灣會計專才人員的深化職能、開創視野，我們催生成立了「會計教育學院」，以開辦各項會計實務課程為目標，未來將對全國會計人員、會計主管、會計師事務所從業人員，及非會計本科系管理人員，推廣會計實務課程的教學，我們將以會計實務界之領頭羊經驗，提升會計產業之實務專業能力。

同時，我們也持續推廣會計專業認證考試，目標是培育新世代的會計人才，厚實年輕學子之會計專業能力，長期希望能培育事務所的新進人才。

在二年前我們成立「非執業會員委員會」，由會計師高考及格之精英但暫時還不執業的準會員組成，期待因應瞬息萬變與多角化的會計人力需求，同時串築起會計專業人才的緊密聯繫網路。

對外部分，會計師公會持續各項送愛心公益活動，如捐血、送白米及物資到偏鄉。其中白米及物資捐贈，近幾年進一步結合各地立法委員，由立委尋找有需要的弱勢族群，我們從公益出發橋接至會計師公會對外的公共關係，每年各大媒體都有數十篇針對會計師公會公益活動的報導，大幅提升全體會計師社會形象、曝光度。



捐助白米活動

再者，每年六月三十日的會計師節及二月間的會計師春酒活動，總統、行政院長、金管會主委、財政部長、經濟部長、各國稅局首長及工商申登機關首長已連續數年都親臨參與，充分展現公部門與政經團體對我們會計師全體維護經濟秩序及提升經濟效率等貢獻的肯定與重視，不僅提升我們會計師之社會聲望及地位、更增強了全體會計師的社會力量。

會計師公會專業影響力持續增強與被肯定，近幾年我們為了全體會計師的權益，展現出積極及堅強的團結力量：

- 1.阻擋公司法欲修正記帳士可擔任公司登記代理人以及記帳士欲更名為稅務士之法案。本於會計師專業職能廣被認同，及避免專門職業人員職能之混淆，我們成功反對公司法驟然修正公司登記代理人納入記帳士，並力駁記帳士欲更名為稅務士之倡議。



↑ 第63屆會計師晚會活動，蔡總統及與會貴賓，舉杯同慶



行政院蘇貞昌院長(中)蒞臨108年新春團拜活動，與會貴賓合影

110年10月14日
晉見總統



張威珍副理事長發表公會建言



劉昇昌副理事長發表公會建言



吳漢期副理事長發表公會建言



覲見總統，於總統府合影



覲見總統，於總統府合影

2.成功爭取營收達一億元或員工達100人以上之公司，其財務報表必須經過會計師簽證。除了增進企業的財務透明度，增益投資者、股東的公眾利益，同時對全體會計師更增加約1.5萬家企業的財簽業務。

3.成功阻擋公司法欲修正「廢除」會計師資本額簽證。資本的真實性是經濟秩序的重要一環，我們在全體會計師們的支持下以專業及社會信任的力量維護公眾利益及會計師權益。

4.成功推動財團法人財務報表「強制」會計師簽證。財團法人既享受免稅又接受大眾捐款，由會計師查核簽證其財務報表，可以有效協助社會大眾監督公益捐款以維護社會正義。

5.成功阻擋證交法第37條欲修正訂定會計師事務所責任及事務所負責人責任。

6.積極推動會計師法第10條修正，據以訂定會計師公費標準。目前修正條款已完成立法院一讀，二讀階段也完成朝野協商；現階段我們依然積極跟相關部會協商爭取認同，未來還要很多努力及溝通，以為全體會計師完成此一指標性任務！

此外，會計師公會亦秉持專業及公益向政府單位提供建言，2021年10月間，我們受全體會計師託付晉見 總統，並以「具公益性」、「攸關會計師」的原則呈三項對總統建言：

- 1.加速外國人來臺投資審查之透明性及可預測性－建議簡化事前審查並強化事後由會計師出具專案報告加強管理。
- 2.會計師服務具公共財、外部性與公益導向－故訂定會計師公費標準有其必要性。
- 3.為提升國營事業之公司治理及經營效率，建議立法廣納外部專家擔任國營事業董監事或獨立董事。

邇來，會計師公會除了積極推動碳權及碳審計為會計師之業務，對於各項會計師新興業務之發展，也逐步開展及推動中。

會計師公會薪傳與遞嬗過程中，兼具規撫與創新，利基於全聯會與各地方公會和諧團結下，展現出發光發熱的氣勢，據以推動會計師服務、維護會計師權益。我們期許這股正向力量，續航前行，讓全體會計師公眾形象、公共關係及社會影響力繼續沛然昂揚！

國稅報導

財政部北區國稅局 提供

不用出門也可申辦「無違章欠稅證明」

財政部北區國稅局表示，民眾若需要至國稅局申請「核發無違章欠稅證明（國稅）」，請多利用「財政部稅務入口網」線上申請電子稅務文件功能，省時又便利。

該局說明，國稅局為提供民眾免出門即可快速取得稅務文件，在「財政部稅務入口網」提供線上申辦服務，民眾可至該網站點選線上服務/電子稅務文件/線上申請/稅別分類一稅務行政/申請核發無違章欠稅證明（國稅）（<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/etw108w>），以「自然人憑證」、「已註冊健保卡」、「TWFIDO（行動自然人憑證）」或「工商憑證」（公司組織）登錄驗證身分後申請，該網站受理申請並完成產製電子稅務文件後，系統會以電子郵件通知申請人至「財政部稅務入口網」查詢申辦進度與結果及下載電子稅務文件檔案，若有需要也可以於90天內，使

用檢查碼重新下載文件檔。

該局進一步說明，民眾下載的電子稅務文件係依電子簽章法規定產製，與該局核發紙本具有同等效力，有需求的民眾可多加利用線上申請，如有任何網站操作問題，請撥打免付費電話0800-000321洽詢，該局將有專人竭誠為您服務。



多元申請納保官協助 提供稅務專業意見

財政部北區國稅局表示，民眾遇有稅捐爭議、申訴陳情或依法尋求行政救濟時，可向各稅捐稽徵機關申請納稅者權利保護官（以下簡稱納保官）協助與溝通，申請方式除以書面申請外，並可運用傳真、電話（口頭）、網際網路以及視訊等多元方式申請，尤其在疫情期間為避免群聚，該局呼籲民眾盡量在家利用手機、電腦或電話申請，納保官仍可提供必要的諮詢與協助，納保服務不打折。

該局說明，經統計近年申請人申請納保官協助的稅目，以綜合所得稅或個人房屋土地交易所得稅（房地稅）為大宗，主要係個人對於稅務法令較不熟稔，因此更需要納保官提供專業協助。該局舉例說明，申請人係甲公司之扣繳義務人，於110年3月28日給付外僑利息所得，並於同年4月7日申報各類所得扣繳暨免扣繳憑單。原查單位以其未於代扣稅款之日起10日內申報而裁處罰鍰。申請人不服，向原查單位反映不應處罰，經由原查單位轉通報納保官知悉，並主動輔導申請人申請納保服務。納保官基於防疫及便民服務，遂與申請人進行電話訪談並聆聽其訴求，了解申請人應給付日110年3月28日為星期例假日，其實際轉帳給付日

為同年月29日，納保官審酌所得稅法施行細則第82條規定，所稱給付時，係指實際給付、轉帳給付或匯撥給付之時，建議申請人補提示相關證明文件，並請原查單位依前揭規定及相關事證再行審酌。經該局原查單位重行核認自110年3月29日起算10日之應申報日為同年4月7日，係於期限內申報，爰予註銷罰鍰，申請人對於納保官及該局服務表達高度肯定及滿意。

該局進一步說明，該局網站首頁熱門焦點「納稅者權利保護專區」（<https://www.ntbna.gov.tw>）設置有轄區各單位納保官姓名、聯絡方式、線上申請及納稅者權利保護法相關資訊，民眾均可用手機上網或以QR-Code直接連結至上開專區查詢，如有任何疑問，歡迎撥打免費服務電話 0800-000321，該局將竭誠為您服務。



北桃六師高爾夫球 邀請賽活動紀實

蔡家龍/郝強

臺灣省會計師公會副理事長



蔡家龍副理事長(左)籌辦本次高爾夫球聯誼賽，與新北市牙醫師公會理事長林順華合影(右)。

會計師、律師、建築師、醫師、牙醫師及中醫師這些專門執業技術人員向來是國家的棟樑，是社會運作中不可或缺的重要角色，「六師聯誼」素來就各地方公會公益公關委員會職責所司，並接受全國聯合會的督導，不斷地在建構六師彼此間的深厚情誼，共同為提昇人民福祉而努力，齊心推動有關於改善執業環境的任何法案。社團法人臺灣省會計師公會今年第一季特地精心策劃了一場「北桃六師高爾夫球聯誼賽」，此活動先報請理事會通過，再由劉嘉松理事長指示公益公關委員會負責承辦，筆者即為公益公關委員會主任委員。

臺灣省會計師公會公益公關委員會所司工作有六大部分：會計教育向下扎根、寒冬送暖白米捐贈、六師聯誼專業交流、社福

公益機構參訪援助、大專高職產學合作、新聞媒體公關活動。以新北市與桃園市此二地區而言，六師聯誼過去多以靜態的聚餐歡唱型態籌辦，由於都在室內舉行，唯恐受COVID-19的病毒傳染威脅，尤其是Omicron 傳染力甚高，所以這過去一年多來，由六師輪辦的聯誼活動幾乎都被迫停擺。

在疫情暫歇的三月初春，「北桃六師高爾夫球聯誼賽」選在林口美麗華高爾夫鄉村俱樂部舉辦，這俱樂部由世界球王約翰·尼克勞斯設計，有4座Course，共36洞，球道保養與果



嶺維護品質甚高，高薪禮聘美國頂尖球場設計師來台擔任場務顧問，會員證價格曾創下950萬元的天價，與東方球場及大溪球場並列為全台的A級球場，尤其美麗華經營者堅持「以價制量」策略，擊球費用偏高(非會員平日擊球費無折扣要\$5,550、假日更高達\$6,750)，所幸我與球場關係良好，爭取到3月25日下午時段12組訂場、晚間餐廳包場及會員年度球隊優惠價\$3,450。比賽前春雨綿綿連下一週，有人因受氣象預報影響而取消報名，但奇蹟總是降臨在辛苦工作的人身上，3月25日這天蒙天公作美，當日陰時轉晴，微風徐徐，與會人員皆驚呼連連，活動在風和日麗下圓滿順利地完成。

事前的準備工作非常重要，這元素是否徹底落實攸關著活動的品質良窳，從收支預算、預訂球場、動線探勘、晚宴菜單、獎項設計、報名作業、編組排序、會場佈置、福袋內容、報到接待、攝影拍照、成績計算、致詞長官與頒獎嘉賓的安排以及伴手禮的準備…等千頭萬緒的作業，在本會執行長黃煌達及彭清淵、蔡舜仁兩位委員協同下逐一完成。一個活動的成功關鍵不在於主辦單位的辛勞，而是與會人員的熱情參與，有大家的參與才能催生此活動，縝密的籌備目的為了讓活動更歡樂、更優質、更具有正能量。感謝會計師公會有15名道長報名支持，其他各公會也派選手共襄盛舉，共42名選手參賽，大家以球會友，盡情揮桿。

非常感謝諸位道長情義相挺，代表會計師

北桃六師高爾夫球聯誼賽編組表

1	張威珍 會計師	詹益能 中醫師	周慶明 醫師	黃添盛 建築師
2	陳晉昌 會計師	林曦懷 中醫師	林曦臨 中醫師	謝鎮臨 建築師
3	張正仁 會計師	邱 定 中醫師	黃繼岳 律師	黃毓彰 建築師
4	王文聰 會計師	盧文貴 中醫師	陳建偉 律師	周夢龍 建築師
5	柯君翰 會計師	林浩然 牙醫師	蘇英文 牙醫師	陳茂垠 建築師
6	陳旭東 會計師	林益民 會計師	林守志 中醫師	陳耀東 建築師
7	蔡舜仁 會計師	陳憬德 會計師	徐景星 律師	陳奕永 牙醫師
8	謝碧峰 會計師	陳朱平 建築師	呂名峯 牙醫師	謝文娟 牙醫師
9	劉水恩 會計師	呂志明 會計師	王成志 牙醫師	吳旻蒼 牙醫師
10	彭清淵 會計師	葉敬忠 會計師	盧泰良 牙醫師	黃永然 牙醫師
11	蔡家龍 會計師	黃毓彰 建築師		

界出賽，有：呂志明、張威珍、彭清淵、蔡舜仁、陳旭東、林益民、張正仁、王文聰、謝碧峰、陳晉昌、陳憬德、葉敬忠、柯君翰、劉水恩、蔡家龍…等15位道長們，亦蒙另五師熱情參與大力襄助，尤其是醫師公會周慶明理事長及中醫師公會詹益能理事長更是御駕親征，牙醫師公會高球隊報名最為踴躍，菁英傾巢盡出，選手們成績斐然，採新新貝利制計算淨桿成績後，由陳朱平建築師奪得冠軍。但是在總桿的部分，成績前七名選手中會計師公會佔



了六位，由張威珍理事長奪得總桿冠軍，這些被簽證工作耽誤的老虎伍茲們可是為本會爭足了光彩，讓所有與會者嘖嘖稱讚！

感謝理事會全體理事大力支持這項活動，劉嘉松理事長、黃協興輔導理事長、吳美連監事長在公忙之餘還趕到會場參加頒獎晚宴並致詞，還有桃園稅協戴佐梅理事長、新北稅協王淑芬副理事長及省公會北區辦事處卓志揚



新北市建築師公會理事長崔懋森(右三)，與新北市建築師群。

北桃六師高爾夫球聯誼賽成績表(前20名)

姓 名	前9洞	後9洞	總桿數	總桿排名	差點	淨桿數	淨桿排名
張威珍會計師	40	39	79	1	7.2	71.8	5
張正仁會計師	40	39	79	1	7.2	71.8	5
蔡家龍會計師	39	41	80	3	7.2	72.8	11
劉水恩會計師	41	40	81	4	9.6	71.4	3
周慶明醫師	42	40	82	5	9.6	72.4	10
陳晉昌會計師	40	43	83	6	9.6	73.4	15
王文聰會計師	41	43	84	7	10.8	73.2	14
黃添盛建築師	43	41	84	7	12	72	7
陳茂垠建築師	41	45	86	9	14.4	71.6	4
吳旻蒼牙醫師	42	44	86	9	13.2	72.8	11
陳旭東會計師	46	42	88	11	13.2	74.8	21
徐景星律師	44	44	88	11	14.4	73.6	17
林曦懷中醫師	39	49	88	11	16.8	71.2	2
盧泰良牙醫師	42	46	88	11	13.2	74.8	21
陳奕永牙醫師	44	45	89	15	16.8	72.2	8
王成志牙醫師	46	45	91	16	18	73	13
黃永然牙醫師	43	49	92	17	15.6	76.4	32
林曦臨中醫師	45	47	92	17	16.8	75.2	26
詹益能中醫師	46	46	92	17	18	74	18
陳朱平建築師	44	49	93	20	22.8	70.2	1

主委也撥冗與會，新北市建築師公會崔懋森理事長礙於另有要公、新北市牙醫師公會林順長華理事長及鄒國華監事長礙於看診時段不克參賽，也趕到會場來與大家同樂。要感謝的人太多了，其實最要感謝的是上天，是老天爺促成了這樁美事。活動尾聲由郝強主委贊助蛋糕伴手禮，大家滿載而歸，友會道長們頻頻讚許本會的周到安排與熱情招待，全場賓主盡歡。

【後記】

新北市牙醫師公會擬於6月23日比照我們的規格與模式接手繼續辦理六師高爾夫球賽，可惜所得稅申報期間延長，且疫情擴張處於高原期，本會許多道長無法報名參賽，甚是遺憾！



↑劉嘉松理事長致詞。



新北市醫師公會名譽理事長周慶明致詞。



防疫有關租稅特別措施之探討 —與德國立法例比較

Matthias Wetzel

亞洲大學財經法律系助理教授，德國執業律師

謝如蘭

亞洲大學財經法律系教授

壹、問題提出

自2020年新冠肺炎在全球蔓延後，截止2021年11月底已經導致全球2.59億人染疫，517萬人死亡¹。面對如此快速散播且嚴重的新型傳染疾病，世界各國政府紛紛要求人們在家工作、減少接觸以緩和病毒傳播的速度，居家隔離甚至封城、鎖國，都成為各國政府應對病毒擴散不得已的政策。也因此嚴重影響各國的經濟。我國因疫情受創最嚴重的產業莫過於大幅衝擊零售、觀光、旅遊、餐飲的內需市場，由於民眾自主加強防疫、減少外出，以2021年7月經濟部所公布的5月份統計數據來看，餐飲業因禁止內用措施，導致5月份營業額降為502億元，月減23.7%，年減19.1%。且截止2021年6月底止，住宿及餐飲業實施無薪假家

數計有267家，無薪假人數為4,174人，占無薪假總人數30.63%，居各業之冠，較4月底分別增253家、3,964人，由此可見，勞動市場中餐飲業者以及從業人員受到相當嚴重的波及²。

因應「COVID-19」（新冠肺炎）疫情，政府乃針對受疫情衝擊的產業提出紓困計畫，並且於2020年2月25日公布《嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例》，行政院依特別條例原編列600億元（紓困1.0），其後因全球疫情加劇，同年4月21日修正特別條例，追加特別預算1,500億元，合計2,100億元（紓困2.0），2020年10月再追加2,099億4,700萬元的預算（紓困3.0），從顧家庭、護弱勢到挺企業、顧產業，建立完整機制，全面協助受影響之產業及個人。這些紓困計畫包含勞工紓困貸

¹ https://en.wikipedia.org/wiki/Template:COVID-19_pandemic_data，最後瀏覽日期：2021年11月23日。

² 經濟部2021年7月5日新聞稿，「三級警戒急凍餐飲業營收，加速外送及宅配減緩衝擊」https://www.moea.gov.tw/MNS/populace/news/News.aspx?kind=1&menu_id=40&news_id=96005，最後瀏覽日期：2021年11月23日。

款的第一年利息補貼、補助商家改善設備、提供失業勞工子女就學補助、針對非自願離職勞工提供失業給付、自營業者及無一定雇主之勞工給予生活補貼、政府提供計時工作每小時按基本工資補助、應屆畢業青年就業獎勵計畫等。在租稅特別措施方面，包括：調減營業人之營業額及查定稅額、協助退還營業稅溢付稅額、虧損可扣除所得額、降低房屋稅，免徵娛樂稅及使用牌照稅，免辦理109年度營所稅暫繳、展延申報繳納期限，並從寬受理納稅義務人延期或分期繳納稅捐等³。這些租稅特別措施有助於納稅義務人在面臨新冠肺炎無收入時，透過免除特定稅捐，展延申報繳納期限，同意納稅義務人延期或分期繳納稅捐的方式，避免因為租稅負擔以致無法支應維持生活所需要的最低生活費的情況。

然而這些政府的減免租稅，延期或分期繳納租稅的法理基礎何在？在何種前提要件下政府可以從事上述的措施？此外在目前的防疫特別措施中，有那些地方是值得加以改進之處？將在以下加以探討。

案例一、A旅行社於2019年的營利事業所得稅必須在2020年5月底前繳納時，遭逢新冠肺炎疫情的影響，以至於國外旅遊全部停擺，國內旅遊也大幅縮水，因此在2020年5月無力繳納2019年度營所稅24萬元。A旅

行社乃依據財政部109年3月19日台財稅字第109045333690號令向所屬稅捐稽徵機關申請分期繳納營所稅，稅捐稽徵機關於2020年6月同意A旅行社將營所稅分為24期每月繳納1萬元，同時寄發24張繳款書給A旅行社。A必須每月10日以前繳納營所稅1萬元。A旅行社至2021年5月前皆如期繳納營所稅。但是因為2021年5月起疫情嚴重，全國進入第三級防疫警戒，以致A旅行社自5月中旬的營業額急速下降，也無力於2021年6月10日繳納分期的1萬元營所稅。因此稅捐稽徵機關乃依據稅捐稽徵法第27條的規定於2021年6月12日發單要求A將尚未繳納的營所稅總額12萬元於10日全部繳清，A因為無法在6月22日繳清剩餘的營所稅12萬元。因此稅捐稽徵機關依據稅捐稽徵法第20條及所得稅法第112條對A加徵滯納金。之後由於疫情並未緩和，以致A旅行社於7月底仍無法繳納剩餘的營所稅及滯納金，稅捐稽徵機關乃對於A採取強制執行。

同時，財政部於2021年6月30日台財稅字第109045333690號令第六點則允許納稅義務人就因中央流行疫情指揮中心宣布疫情警戒至第三級以上及採取相關強制管制措施，致有繳納稅捐困難者，得就未繳納稅捐餘額之總數，申請再延期或再分期繳納。然而因為本案A旅行社無法繳納分期稅捐的事情發生在該財政部

³ 行政院紓困振興措施（1.0-3.0）成果，日期：110年10月29日，<https://www.ey.gov.tw/Page/5A8A0CB5B41DA11E/3910401a-4202-411a-9877-bba04d10a1df>，最後瀏覽日期：2021年11月23日。



台財稅字第109045333690號令之前，以致A旅行社無法再提出分期繳納。但是倘若A旅行社是在2021年7月發生無法繳納分期稅捐，則可以依據該函釋提出再分期繳納的申請。是否在此情況下對A旅行社有不公平之處？

案例二、B餐飲店位於某大學學生宿舍旁，2021年5月下旬教育部要求全國各級學校及公私立幼兒園自2021年5月19日起停止到校上課，大專院校採取線上上課方式。因此許多學生決定短暫離開學校宿舍，在家上線上課程。由於留在學校的學生相當的少，以至於B餐飲店的營業額與之前相較減少70%。

財政部針對因新冠肺炎疫情嚴重，中央流行疫情指揮中心強制關閉營業之業別以及營業性質屬與人近距離接觸之行業（如理髮業、美容院、沐浴業等）之小規模營業人，同意5月減半課徵營業稅額、6~7月全額免繳。一般小規模營業人可就今年5月營業稅額減免30%、6~7月營業稅額依序減免50%⁴。8月份則允許八大行業與未復業商家全額減免營業稅⁵。如有其他特殊情形，包含停業或其他個案，5~8月營業稅額由所在地國稅局查明核實調減。本案B餐飲店以附近學生客源嚴重流失，6~7月營業額銳減70%以上，以特殊情形為由向所屬稅捐稽徵機關申請核實調減營業稅額70%。但

是稅捐稽徵機關認為B餐飲店是一般小規模營業人，僅允許減免50%營業稅額。試問B餐飲店應該如何請求救濟？

貳、我國在新冠肺炎下所採取的租稅特別措施

我國在新冠肺炎下所採取的租稅特別措施可分為下列四大類：1. 租稅債務減免、2. 申請退還營業稅溢付稅額、3. 免辦理營利事業所得稅暫繳、4. 延期或分期繳納稅捐。以下是上述租稅特別措施之介紹：

一、租稅債務減免

1. 所得稅方面：財政部因應嚴重特殊傳染性肺炎（COVID - 19）疫情，導致營利事業的營業收入銳減的情況，乃於2021年1月公告修正「一百零九年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點」。該實施要點第十五點規定「營利事業受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，一百零九年度營業收入淨額較前一年度減少達百分之三十（營業期間不滿一年者，按其實際營業月份相當全年之比例換算全年營業收入淨額計算）者，其適用本要

⁴ 財政部，小規模營業人調減銷售額及營業稅額，<https://www.mof.gov.tw/covid19/singlehtml/1620ad619b1a4d7e836fed01a72b78e9?cntId=03d6fa0bc53541b9bec31ba4894bbec0>，最後瀏覽日期：2021年11月23日。

⁵ 工商時報，小商家8月營業稅 有望續減免，日期：2021年9月8日，<https://ctee.com.tw/news/tax-law/514229.html>，最後瀏覽日期：2021年11月23日。

點之純益率標準，得按該純益率標準百分之八十計算。換言之，倘若營利事業適用之行業別擴大書審純益率為6%，其因新冠肺炎疫情以致一百零九年度營業收入淨額較一百零八年度減少達百分之三十時，得按純益率4.8%計算所得。其理由在於，當營利事業是採取收入減除相關成本費用核實計算損益辦理109年度營所稅結算申報時，可以按實際收入、成本費用計算課稅所得，如實反映疫情影響，並減少其營所稅。但是倘若營利事業是適用擴大書審要點申報營所稅，由於採取收入總額乘上適用之純益率計算申報所得額，則將導致無法顧及因疫情而增加的之成本費用，因此財政部乃允許擴大書審純益率得按80%計算，以合理反映企業之營運成本，減輕其所得稅負擔。此外，營利事業因疫情影響造成營業收入減少，其營利事業所得稅亦將減少。當年度如為虧損，可依所得稅法第39條規定於以後10年內扣除，減少相關年度應納稅額⁶。

2. 營業稅方面：由於中央流行疫情指揮

中心於2021年5月中旬宣布提升疫情警戒至第3級，並關閉休閒娛樂場所(包括歌廳、舞廳、夜總會、俱樂部等)及觀展觀賽場所(包括展覽場、電影片映演場所、體育館等)，以致上述行業的營業額急遽下降，因此稅捐稽徵機關乃依據營業稅特種稅額查定辦法第3條第1項規定主動調減受疫情影響查定課徵營業人2021年4月至8月之銷售額及營業稅額。對此，財政部允許強制關閉營業之業別以及營業性質屬與人近距離接觸之行業(如理髮業、美容院、沐浴業等)之小規模營業人，5月減半課徵營業稅額、6~7月全額免繳。一般小規模營業人可就今年5月營業稅額減免30%、6~7月營業稅額依序減免50%。8月份則允許八大行業與未復業商家全額減免營業稅⁷。

3. 房屋稅、使用牌照稅、娛樂稅方面：

面對政府因應嚴重特殊傳染性肺炎疫情擴大而關閉休閒娛樂場所、觀展觀賽場所、教育學習場域或其他場所(域)，財政部乃於110年05月24日公布台財稅字第11004571810號令，針對停

⁶ <https://www.mof.gov.tw/covid19/singlehtml/1620ad619b1a4d7e836fed01a72b78e9?cntId=2e2df41b59064162ad1b3086cc954126>，最後瀏覽日期：2021年11月24日。

⁷ 財政部，小規模營業人調減銷售額及營業稅額，<https://www.mof.gov.tw/covid19/singlehtml/1620ad619b1a4d7e836fed01a72b78e9?cntId=03d6fa0bc53541b9bec31ba4894bbec0>，最後瀏覽日期：2021年11月23日。



止營業期間其使用房屋之房屋稅，由地方稅稽徵機關主動依各該行業主管機關提供之清冊或查得資料核定，免由納稅義務人依房屋稅條例第7條規定申報房屋使用情形變更。此外配合政府措施而關閉場所者，其車輛停止使用期間之使用牌照稅及適用查定課徵娛樂業停止營業期間之娛樂稅，由地方稅稽徵機關主動依各該行業主管機關提供之清冊或查得資料核定徵免。

二、申請退還營業稅溢付稅額

由於在新冠肺炎疫情下，營利事業可能面臨短期間營業收入驟減，導致營運困難的情況，因此財政部於2021年5月公布「財政部各地區國稅局受理營業人因嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情影響申請退還營業稅溢付稅額審核作業原則」，允許109年1月15日營業稅稅籍狀況為營業中之營業人，具有下列情況之一者：（1）經中央目的事業主管機關依紓困特別條例第九條第三項所定下列紓困振興或補償紓困辦法，提供紓困相關措施。（2）其他受疫情影響，致短期間內營業收入驟減（例如自一百零九年一月起任連續二個月，其平均營業額較一百零八年十二月以前六個月或一百零七年以後之任一年同期平均營業額減少達百

分之十五，但比較基準不以此為限），得就其營業稅溢付稅額依加值型及非加值型營業稅法第39條第2項但書「前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。」申請退還營業稅溢付稅額，但累計以新台幣30萬元為限⁸。

三、免辦理營利事業所得稅暫繳

為了協助營利事業在新冠肺炎疫情下，有較寬裕的資金可以維持企業的正常運作。因此財政部乃於109年07月31日公布台財稅字第10904595840號令以及110年08月06日公布台財稅字第11004598580號令，針對營利事業因嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情影響，於嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例施行期間內，符合下列情形之一，得依所得稅法第69條第6款規定免辦理110年度營利事業所得稅暫繳：（一）經中央目的事業主管機關依嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第9條第3項授權訂定之辦法，提供紓困、補貼、補償、振興相關措施者。（二）其他因受疫情影響，致短期間內營業收入驟減（例如自109年1月起任連續2個月之月平均營業額或任1個月之營業額較108年12月以前6個月或107年以後之任1年同期平均營業額減少達15%，或其他營業收入驟減情形者。

⁸ 財政部，營業人申請退還溢付稅額，<https://www.mof.gov.tw/covid19/singlehtml/1620ad619b1a4d7e836fed01a72b78e9?cntId=ac9d5550d5c643b381ccf0733c7793df>，最後瀏覽日期：2021年11月25日。

四、延期或分期繳納稅捐

稅捐稽徵法第26條第1項規定「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」，稅捐稽徵機關應如何認定天災、事變、不可抗力之事由以及經濟弱勢者？稅捐稽徵機關應依據何種標準決定核准延期繳納之期限或分期繳納之期數？財政部乃於2015年5月公布「納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法」，具體化天災、事變、不可抗力之事由、經濟弱勢者之認定及實施方式。辦法第3條第3項規定：一、因天災、事變、不可抗力之事由者：（一）稅捐未達新臺幣二十萬元，得延期一至二個月或分二至三期；（二）稅捐在新臺幣二十萬元以上，未達新臺幣一百萬元，得延期一至三個月或分二至六期；（三）稅捐在新臺幣一百萬元以上，未達新臺幣五百萬元，得延期一至六個月或分二至十二期；（四）稅捐在新臺幣五百萬元以上，未達新臺幣一千萬元，得延期一至十二個月或分二至二十四期；（五）稅捐在新臺幣一千萬元以上，得延期一至十二個月或分二至三十六期。二、為經濟弱勢者：（一）稅捐未達新臺幣三萬元，得延期一至六個月或分二至十二期；（二）稅捐在新臺幣三萬元以上，未達新臺幣二十萬元，得延期一至十二個月或分二至二十四期；（三）稅

捐在新臺幣二十萬元以上，得延期一至十二個月或分二至三十六期。

然而面對新冠肺炎的嚴重疫情，「納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法」的延期及分期規定未必能完全解決納稅義務人面臨收入驟減，以致無力償還稅捐債務的情況，因此財政部為了顧及納稅義務人維持基本生活的需求，乃於2020年3月9日公布台財稅字第10904528680號令以及2021年6月30日公布台財稅字第1104582620號令，其允許1、營利事業（營業人、產製廠商或機關團體）：（1）經中央目的事業主管機關依紓困特別條例第九條第三項所定辦法，提供紓困、補貼、補償、振興相關措施者。（2）其他因受疫情影響，致短期間內營業收入驟減（例如自一百零九年一月起任連續二個月之月平均營業額或任一個月之營業額較一百零八年十二月以前六個月或一百零七年以後之任一年同期平均營業額減少達百分之十五，或其他營業收入驟減情形），不能於規定繳納期間一次繳清稅捐者。2、個人：（1）經中央目的事業主管機關依紓困特別條例第九條第三項所定辦法，提供紓困、補貼、補償、振興相關措施者。（2）因所服務營利事業（營業人、產製廠商或機關團體）受疫情影響向勞工行政主管機關通報實施減班休息者。（3）其他因受疫情影響（例如被減薪、非自願離職、工作日占當月原應工作日二分之一以下月份達二個月，或其他收入減少情形），致不



能於規定繳納期間一次繳清稅捐者。納稅義務人得就稅捐債務申請延長繳納期限1個月至12個月，或者就稅捐債務申請分2期至36期（每期以1個月計算）繳納⁹。

參、德國在新冠肺炎下的租稅特別措施及法理基礎

一、德國在新冠肺炎下所採取的租稅減免，緩繳以及暫時停止稅捐執行的措施

德國在新冠肺炎的疫情下，已經採取了3次限制人民外出的策略。同時也嚴重影響當地的住宿、餐飲業，實體店面的營業收入。對此德國政府為了減輕納稅義務人因新冠肺炎所導致的經濟上的不利益，同時改善營利事業的償付能力，乃採取了下列三類租稅特別措施：1. 租稅債務減免、2. 租稅債務清償期之延展、3. 租稅債務之暫緩強制執行。以下是德國租稅特別措施之介紹：

1. 租稅債務減免

德國的所得稅申報與我國不大相同。德國的營利事業所得稅以及個人所得稅申報截止日為隔年的7月底。之後，稅捐機關將會審查納稅義務人的所得稅申報內容，並且作一個核定稅額的課稅處分（Steuerbescheid），納稅義

務人依據該課稅處分繳納所得稅。由於營利事業繳納所得稅申報書後到稅捐稽徵作出核定稅額課稅處分之間還有一段時間。同時營利事業可以依據所得稅法第10d條針對當年度的虧損扣抵過去年度的利潤。因此當營利事業因疫情影響造成2020年營業額銳減，營利事業可以在2021年7月申報2020年營所稅時，將2020年營業虧損扣抵過去年度（2019年）的收入，從而營利事業可以取回2019年部分已預繳的所得稅額。但是如前所述，稅捐稽徵機關必須依據納稅義務人所提出的2020年營業損失重新計算納稅義務人2019年營業收入並且核發新2019年核定稅額課稅處分。由於在新冠肺炎疫情下，稅捐稽徵機關必須處理相當多的企業申請營業虧損扣抵過去年度營業利潤的案件。因此為了協助受疫情影響的企業可以更迅速取回過去年度的預繳營利事業所得稅，德國財政部乃允許已經申請核准2020年預繳營利事業所得稅為0的營利事業，可以不用等到2021年7月底申報2020年營利事業所得稅扣抵2019年的營業利潤，就可以提前直接向當地稅捐稽徵機關以概算的營業損失扣抵2019年的30%的營業收入，但是最高金額為1千萬歐元，以協助營利事業提早取得2019年已經預繳納的營利所得稅。稅捐稽徵機關必須最遲於2021年9月30日將2019年已經預繳納的營利所得稅退還

⁹ 財政部，延分期繳稅措施，<https://www.mof.gov.tw/covid19/singlehtml/1620ad619b1a4d7e836fed01a72b78e9?cntId=a97313a672c84279934501eafc7800e8>，最後瀏覽日期：2021年11月25日。

給營利事業¹⁰。

此外德國國會於2021年6月立法通過，2020年的所得稅申報從2021年7月底延長到2021年10月31日。

2. 延期或分期繳納稅捐

納稅義務人可以針對已經到期或者2021年6月30日止到期的租稅(個人綜合所得稅、營利事業所得稅、宗教稅、營業稅)在2021年6月30日以前提出延期繳納的申請。只要納稅義務人的無法如期繳納租稅是因為新冠肺炎所導致，納稅義務人無須提供其他符合延期繳納的嚴格要求即可延期到2021年9月30日繳納，並且不用繳納利息。此外納稅義務人也可以分期繳納租稅債務至2021年12月31日止¹¹。

3. 租稅債務之暫緩執行

納稅義務人可以針對2021年6月30日到期的租稅(個人綜合所得稅、營利事業所得稅、宗教稅、營業稅)在2021年6月30日以前提出申請延期租稅債務執行。納稅義務人可以申請將租稅債務執行延後到2021年9月30日開始進行。對此稅捐稽徵機關將免除2020年3月19日至2021年9月30日止的滯納金¹²。

換言之，納稅義務人可以申請將2021年6月30日到期的租稅債務延期到2021年9月30日繳納，同時在此期間租稅債務執行也暫緩延後至2021年9月30日開始進行。同時2021年9月30日前不計算滯納金。

二、德國基於個案正義下所衍生的衡平措施

1. 德國衡平措施 (Billigkeitsmaßnahmen) 的正當化基礎

租稅核課行政屬於大量行政，為了使得稽徵機關在有限的人力、物力以及在租稅核課時效之時間內完成租稅核課的任務。租稅法律乃是採取普遍化、類型化的立法方式。換言之，租稅法規是一個包含類型化的構成要件之法律，以藉此達到稅捐機關稽徵經濟，稽徵簡化的目的。倘若租稅法律在個案或者相當小的群體中造成顯失衡平的結果，但是未造成嚴重違反平等原則，該普遍、公平的租稅法律並不因此違憲¹³。

然而即使租稅構成要件的規範與普遍的，典型的生活事實相當，符合普遍正義，並且得出該租稅的一般規範已經符合一般的平等原則。但是此並非表示租稅立法上的平等原則並

¹⁰ FAQ „Corona“ (Steuern), Stand: 15. September 2021, https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=47, 最後瀏覽日期：2021年11月25日。

¹¹ BMF- Schreiben vom 19. 03.2020 – IV A 3 - S 0336/19/10007 : 002; BMF- Schreiben vom 22. 12.2020 – IV A 3 - S 0336/20/10001 :025.

¹² BMF- Schreiben vom 19. 03.2020 – IV A 3 - S 0336/19/10007 : 002; BMF- Schreiben vom 22. 12.2020 – IV A 3 - S 0336/20/10001 :025.

¹³ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 163, Rz. 1.



沒有考慮到個案正義的重要性。相反的，德國的租稅法制度長久以來已經建立的一個兼顧個案正義的衡平制度，當該類型化法律適用在個案造成過於嚴苛且極為不允當的情況時，德國稅捐通則乃允許稅捐稽徵機關可以在個案中採取衡平措施（Billigkeitsmaßnahmen），以消除立法者在稅法條文中採取普遍化、類型化的立法方式對於個案所造成的過於嚴苛且極為不允當的結果，並且確保基本權利的實現（例如：生存權）¹⁴。

2. 德國租稅通則的衡平制度

德國租稅通則中，為了顧及個案正義，避免稅法在個案適用上造成過於嚴苛且極為不允當的結果，乃在租稅程序的各個階段設計出具有衡平功能的重要措施。以下是德國租稅通則針對1. 租稅之核課或徵收，2. 租稅債務已屆清償期，3. 租稅債務強制執行等3個階段所採取的衡平措施。

（1）租稅之核課或徵收

在課稅法定原則以及課稅公平原則的要求下，只要租稅債務依據租稅實體法上構成要件而實現，租稅債權即成立。稅捐稽徵機關不得任意拋棄租稅債權或免除租稅債務。同時，稅捐稽徵機關也必須就符合課稅構成要件的租稅

債務核課或徵收；倘若稅捐機關欲就特定個案的租稅核課違反一般租稅條文規定，則必須有具體的法律條文作為基礎¹⁵。對此，德國租稅通則第163條以及第227條乃明文授權給稅捐稽徵機關，當租稅的核課或徵收在個案顯失衡平時，得減輕或免除租稅債務（Erläss von Steuern）。換言之，立法者乃透過租稅通則第163條以及第227條的規定平衡類型化法律規定在個案中所造成的不允當的結果；藉此確保一般抽象法律規範的運用和個案正義之間達到平衡。但是此亦並非表示，所有不具意義的不公平情況都必須獲得租稅的減免，相反地，必須具備「顯失衡平」的情況才可以獲得租稅的減免¹⁶。

德國稅捐通則第163條規定「租稅的核定在個案中顯失衡平(unbillig)時，稅捐機關可以不顧及提高稅額之個別課稅基礎，核定較低的稅額。經納稅義務人的同意，稅捐機關可以在課徵所得稅時，將提高稅額的課稅基礎延後到往後的年度，或者將降低稅額的課稅基礎提前到之前的年度。」對此，德國財政部在2021年針對營利事業因新冠肺炎疫情所造成的營業額銳減的情況，乃允許已經核准2020年預繳營利事業所得稅為0納稅義務人提前直接向當地稅捐稽徵機關申請以概算的營業損失扣

¹⁴ 盛子龍，行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施，月旦法學教室，第40期，2006年2月，頁52。

¹⁵ 盛子龍，行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施，月旦法學教室，第40期，2006年2月，頁52。

¹⁶ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 163, Rz. 3.

抵2019年的30%的營業收入，但是最高金額為1千萬歐元為限，且不需再詳細審核納稅義務人的實際營業損失，藉此提早減免納稅義務人2019年的營利事業所得稅。此外在2021年7月德國南部，西部Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen邦遭受百年洪水災害，導致許多的商店，房屋被洪水沖毀，許多商店無法正常營業也無能力支付營業稅。因此德國財政部乃依據稅捐通則第163條規定以事理上的事由在2021年7月公布行政規則¹⁷，允許受災戶直到2021年底免除繳納營業稅。

德國稅捐通則第227條則規定「租稅的徵收在個案中顯失衡平(unbillig)時，稅捐機關可以將租稅債務關係的請求權全部或部分免除；基於相同的要件，得返還已徵收之金額或用以抵繳。」德國稅捐通則第163條乃是規範稅捐稽徵機關為租稅課稅處分時所採取的衡平措施，換言之，稅捐機關的衡平決定可以作為稅捐稽徵機關為租稅課稅處分的基礎。而稅捐通則第227條則是針對納稅義務人的租稅債務已經確定後，稅捐機關徵收租稅債務的衡平措施。對此，納稅義務人可以自由選擇，在租稅核定程序或者在後續的租稅徵收程序中，主張租稅債務在個案中顯失衡平¹⁸。

（2）租稅債務已屆清償期

對於已屆清償期的租稅債務，稅捐稽徵機關必須依法且公平的徵收，一旦納稅義務人逾期末繳納，稅捐機關即可以依法加徵滯納金。當納稅義務人因非典型，特殊事由導致無法如期繳納租稅債務，德國稅捐通則第222條乃明文規定「稅捐稽徵機關得允許租稅債務關係之請求權全部或部分展延(Stunden)，倘若租稅債務已屆清償期(Fälligkeit)的收取對租稅債務人顯屬嚴酷，且延展清償期將不至於危害請求權。但清償期的展延原則上應基於申請，並且經提供擔保。此外在清償期展延期間亦不徵收滯納金」。由於德國稅捐通則第222條明文規定租稅債務「已屆清償期(Fälligkeit)」的收取對租稅債務人顯屬嚴酷，因此可以得出是在當租稅債務已屆清償期時，租稅債務的收取對租稅債務人顯屬嚴酷時，才有稅捐通則第222條的適用。其理由在於倘若納稅義務人是在租稅債務清償期末屆滿前有事理上或個人的事由導致租稅債務的收取對於租稅債務人顯屬嚴酷，但是該事理上或個人的事由也可能可以在租稅債務清償期屆滿前及消滅，從而租稅債務人可以在清償期屆滿前償付租稅債務，因此倘若解釋為僅允許租稅債務人在清償期屆滿前

¹⁷ BMF-Schreiben, 23.07.2021, III C 2 - S 7030/21/10008 :001 „Für Nutzungsänderungen von Unternehmen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Bewältigung der Flutkatastrophe vom Juli 2021 wird gem. § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen bis zum 31. Dezember 2021 von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer Nutzung zur Bewältigung der Flutkatastrophe begründet ist.“

¹⁸ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 163, Rz. 5.



才可以申請延展清償租稅債務，將與立法者的立法目的不相符合。從而德國稅捐通則第222條允許在租稅債務清償期屆滿前或屆滿時，租稅債務的收取對租稅債務人顯屬嚴酷時，租稅債務人可以申請展延租稅債務的清償期。對此德國聯邦財政法院也在判決中承認具有溯及效力的租稅債務展期是允許的¹⁹。舉例而言。倘若納稅義務人的租稅債務清償期於2020年11月1日屆滿，但是在2020年11月1日發生天災，以至於納稅義務人無法清償租稅債務，納稅義務人在2020年11月5日依據德國租稅通則第222條規定申請延展繳納租稅債務時，稅捐稽徵機關可以依據德國租稅通則第222條規定在2020年11月10日核發一個行政處分，允許納稅義務人的租稅債務清償期延展至2021年1月31日。雖然租稅債務的清償期已經延展至2021年1月31日，然而在此尚存在一個問題，是否納稅義務人仍必須就2020年11月1日至2020年11月10日期間繳納滯納金。由於德國租稅通則第240條第1項第3句規定「租稅或租稅退給之核定，經廢棄、變更或依第129條規定更正者，已成立之滯納金不受影響。」，從而租稅債務屆清償期至申請展延繳納租稅債務之期間的滯納金不因稅捐機關事後同意展延清償期而消滅²⁰，納稅義務人仍須支付11月1日

至11月10日的滯納金。

由於德國稅捐通則第222條允許納稅義務人針對已屆清償期或者尚未屆滿清償期的租稅債務申請延期繳納。因此德國財政部亦針對新冠肺炎疫情所導致的納稅義務人暫時無能力清償租稅債務的情況，允許納稅義務人在2021年6月3日前針對已經到期或者2021年6月30日止到期的租稅債務申請延期繳納，同時特別公布簡化申請延展程序，不再要求納稅義務人依據稅捐通則第222條提供擔保，同時亦同意免除利息²¹。

（3）租稅債務強制執行

倘若租稅債務已經具備強制執行的要件，稅捐機關就必須對於納稅義務人的財產強制執行，以貫徹課稅法定原則以及課稅公平原則的要求。但是倘若在個案中存在非典型，特殊事由，行政機關對納稅義務人強制執行將過於嚴苛而有失衡平（unbillig）時，德國稅捐通則第258條亦允許強制執行機關暫時停止、限制強制執行或者廢棄強制執行措施（Einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung）。對此，該租稅債務強制執行只是「暫緩執行」（Vollsteckungsaufschub），此外納稅義務人可以在強制執行開始時或者開始前申請聲請暫

¹⁹ BFH BStBl 05.7; Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 222, Rz. 47.

²⁰ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 222, Rz. 5.

²¹ BMF-Schreiben vom 19. 03.2020 – IV A 3 - S 0336/19/10007 : 002; BMF-Schreiben vom 22. 12.2020 – IV A 3 - S 0336/20/10001 :025.

時停止或限制強制執行²²。

3. 顯失衡平(unbillig)的具體內涵

德國租稅通則第163、222、258條都是允許稅捐稽徵機關針對租稅的核定、徵收在個案中「顯失衡平(unbillig)」時，稅捐機關可以將租稅債務關係的請求權全部或部分免除，或者允許已屆清償期或者尚未屆滿清償期的租稅債務延期繳納。

何謂的顯失衡平(unbillig)，則必須從租稅法律本身的內容以及法規範的目的加以決定。因此顯失衡平並非從一個單一個別條文的內容來判斷是否與憲法上的價值一致，而是必須從所有條文的整體評價來判斷是否在個案中顯失衡平²³。德國稅捐通則將顯失衡平(unbillig)分為事理上事由(sachliche Billigkeitsgründe)以及人的事由(persönliche Billigkeitsgründe)。

(1) 事理上的事由：係指租稅的核定、徵收雖然符合法律條文的字義、體系，但是個案租稅的核定、徵收與立法者的價值相違背，從而導致租稅的核定、徵收顯失衡平；或者從立法者所表明或者推測的意旨得出，依法律徵收租稅將導致與立法者的意願相違背的結果，因而立法者也會在同一情況下採取該衡平措施

時，稅捐機關即可以採取衡平措施，給予個案租稅債務部分或全部免除。簡而言之，事理上的衡平措施乃是在避免一個雖符合法律明文但與立法者的意願相違背的結果。從而希望藉此將租稅負擔回歸到立法者的意願範圍²⁴。因此當發生天災、事變、或其他不可抗力之事由導致納稅義務人無能力支付租稅債務時，稅捐機關即可以以此事理上的事由認為該租稅的徵收已經與立法者的價值相違背，從而允許個案租稅債務部分或全部免除或者租稅債務延期繳納。

不可否認，以立法者的意願作為衡平判斷的基礎較為抽象，因此德國學者乃建議可以透過一個客觀的標準加以補充。亦即是否對於具體個案的課稅與租稅法上的量能課稅原則相符合？倘若具體個案的租稅核定、徵收與量能課稅原則相違背，稅捐稽徵機關即可以針對該具體個案採取衡平措施。對此，德國中西部今年7月因為遭受百年洪水災害，導致致許多的商店，房屋被洪水沖毀，許多商店無法正常營業也無能力支付營業稅，德國財政部乃以事理上的事由採取衡平措施，於2021年7月公布函釋允許受災戶2021年底免除繳納營業稅²⁵。同樣的，德國財政部面對新冠肺炎疫情下營利事業的營業額銳減，已經危及營利事業的生存的情

²² 陳衍任，稅捐執行之停止－德國法的觀察比較，頁13，納稅者權利保護相關議題研討會，2021年11月5日，主辦單位：東吳大學法學院。

²³ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 163, Rz. 34.

²⁴ Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl., 2020, § 163, Rz. 35.

²⁵ BMF-Schreiben, 23.07.2021, III C 2 - S 7030/21/10008 :001 „Für Nutzungsänderungen von Unternehmen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Bewältigung der Flutkatastrophe vom Juli 2021 wird gem. § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen bis zum 31. Dezember 2021 von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer Nutzung zur Bewältigung der Flutkatastrophe begründet ist.“



況，允許已經申請核准2020年預繳營利事業所得稅為0的營利事業，可以提前以概算的營業損失扣抵2019年的30%的營業收入，藉此協助營利事業提早取得2019年已經預繳納的營利所得稅。

(2) 個人的事由：基於納稅義務人本身的經濟情況可以得出，租稅的繳納將危及納稅義務人的生存，從而倘若不給予納稅義務人租稅債務免除或減輕，其所負擔的租稅將導致納稅義務人暫時或者長期無以維持生活，危害其生存時，稅捐稽徵機關可以採取衡平措施，允許納稅義務人一部或全部免除租稅債務²⁶。然而稅捐稽徵機關在適用稅捐通則第163，227條時，其前提必須是因不可歸責於納稅義務人的事由，例如疾病，自然災害，可歸責於他人的因素，導致納稅義務人陷於無力繳納租稅債務的困境，且該租稅負擔已危及到納稅義務人的維持基本生活為限。舉例而言，由於第三人的宣告破產導致其無力償還積欠納稅義務人的貨款，從而導致納稅義務人陷入經濟困境，倘若要求納稅義務人支付租稅債務，將危及納稅義務人的生存時，稅捐稽徵機關可以一部或全部免除租稅債務²⁷。

而稅捐稽徵機關依據稅捐通則第222條允

許納稅義務人展延租稅債務的清償期，則不須以要求納稅義務人清償租稅債務將危及納稅義務人的生存為限，從而只要納稅義務人在清償租稅債務有困難者，稅捐稽徵機關即可以同意納稅義務人延展租稅債務清償期。對此德國財政部發布行政規則允許納稅義務人延展已經到期或者2021年6月30日止到期的租稅債務(個人綜合所得稅、營利事業所得稅、宗教稅、營業稅)繳納期限至2021年9月30日止，該行政規則也不以租稅債務已經危及納稅義務人的生存為限，只要納稅義務人因為新冠肺炎以致於無法如期繳納租稅債務即可以申請展延清償期。

此外，倘若是納稅義務人個人的事由，例如因為私人消費過度導致無力償還租稅債務，即非屬於允許一部或全部免除稅債務的個人事由²⁸，否則將違反衡平措施的本旨。

通常德國稅捐通則第163條「租稅的核定在個案中顯失衡平(unbillig)」是以事理上的事由作為稅捐機關是否採取衡平措施的標準。當稅捐機關已經核發租稅課稅處分，進而徵收租稅債務時，納稅義務人是否有德國稅捐通則第227條「租稅的徵收在個案中顯失衡平(unbillig)」則是以個人的事由的作為判斷標準²⁹。

4. 納稅義務人對於稅捐稽徵機關拒絕衡平措

²⁶ Tipke/Kruse, AO/FGO, II, § 227 Rz.42, TK Lfg. 160 April. 2020

²⁷ Klein, Abgabenordnung, § 163, Rz. 41, 15. Aufl., 2020

²⁸ 盛子龍，租稅法之衡平措施(一)-延期繳納租稅制度，月旦法學教室，第12期，2003年10月，頁30。

²⁹ Klein, Abgabenordnung, § 163, Rz. 5, 42, 15. Aufl., 2020

施的救濟方式

德國租稅通則第163、227、222條的”顯失衡平”乃是一個不確定法律概念，從而賦予稅捐稽徵機關一個行政裁量的空間。當納稅義務人認為租稅核定、徵收在個案中並不允當，進而依據德國稅捐通則第163、227、222條要求稅捐機關免除其租稅債務或者展延稅捐債務清償期時，如果稅捐稽徵機關認定該租稅核定確實顯失衡平，則稅捐稽徵機關所為的同意稅捐債務免除或者展延稅捐債務清償期的決定乃是一個行政處分，且獨立於稅捐課稅處分。納稅義務人可以依據該稅捐債務免除的行政處分在所得稅申報時向稅捐稽徵機關主張免除部分租稅債務，之後稅捐機關必須依據納稅義務人的所得稅申報，以同意免除稅捐債務的行政處分為基礎為一個新的稅捐課稅處分。或者稅義務人可以依據該同意展延租稅債務清償期的行政處分延後繳納租稅。

倘若稅捐機關拒絕納稅義務人依據稅捐通則第163、227、222條所提出之請求租稅債務免除，展延租稅債務清償期。則納稅義務人可以針對該拒絕租稅債務免除或拒絕展延租稅債務清償期之行政處分，依據德國財務法院法第101，102條提起行政訴訟。

德國財務法院法第101條規定「拒絕作成行政處分或申請作成行政處分而不作為，不法侵害原告之權利者，若該事件已達得為裁判之程度者，法院應宣告行政機關負有義務作成被

請求之行政處分。在特定的情況下，法院負有義務告知，行政機關應依法院之法律見解對原告作成行政處分。」對此，財務法院法第101條第2句「在特定的情況下，法院負有義務告知，行政機關應依法院之法律見解對原告作成行政處分。」僅適用當稅捐稽徵機關有裁量空間時，納稅義務人向財務法院提出課予義務訴訟。納稅義務人乃是要求擁有最後裁量空間的稅捐機關做出無瑕疵的裁量。財務法院法官依據財政財務法院法第101條第2句所為的判決是一個終局判決，而非中間判決，其在判決中敘明撤銷稅捐機關拒絕免除稅捐債務的行政處分，並且稅捐機關負有義務針對納稅義務人申請稅捐債務免除做出一個無裁量瑕疵的新行政處分。

當納稅義務人依據財務法院法第101條第2句針對稅捐稽徵機關的拒絕債務免除的行政處分提起課予義務訴訟，行政法院依據財務法院法第101條第2句廢除稅捐稽徵機關的拒絕債務免除的行政處分，且要求稅捐機關為另一新行政處分時，必須依據財務法院法第102條審查是否稅捐稽徵機關有裁量逾越的情況。倘若稅捐稽徵機關已經針對債務免除公布行政規則，如前所述德國財政部基於2021年7月洪水災情所公布的免繳納營業稅的行政規則，當稅捐機關拒絕納稅義務人的租稅債務免除時，由於在此情況下，稅捐稽徵機關因為財政部所公布的免繳納營業稅的行政規則而導致行政裁量限縮



到零，德國財政法院就不須再依據財務法院第102條審查是否稅捐稽徵機關有裁量逾越的情況，而可以依據財務法院法第101條第1句直接在判決中命令稅捐稽徵機關做出一個債務免除的行政處分。

肆、我國新冠肺炎疫情的租稅特別措施的分析

一、衡平措施的具體化：允許個案租稅債務免除

面對這兩年新冠肺炎疫情所造成的企業與個人非預期經濟損失，即使我國稅捐稽徵法並沒有類似德國租稅通則第163、227條的規定明文授權給稅捐稽徵機關，當租稅的核課或徵收在個案顯失衡平時，得減輕或免除租稅債務（Erläss von Steuern），並藉此確保一般抽象法律規範的運用和個案正義之間達到平衡。然而我國財政部則於2021年1月公告修正「一百零九年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點」，允許受新冠肺炎嚴重影響的營利事業，其適用本要點之純利率標準者，得按該純利率標準百分之八十計算³⁰。此外，財政部也因應新冠肺炎而強制關閉營業之業別以及營業性質屬與人近距離接觸之行業（如理髮業、美容院、沐浴業等），以及其他受新冠肺炎影響的小規模營業人，允許個案受影響的

程度減半課徵或者免繳營業稅。同時，財政部也要求各地方稅捐稽徵機關必須主動針對因應嚴重特殊傳染性肺炎疫情擴大而關閉休閒娛樂場所、觀展觀賽場所、教育學習場域或其他場所(域)的情況，核減停業期間房屋稅、停徵使用牌照稅及查定課徵娛樂稅。

由此可知，我國財政部已經將德國衡平措施納入租稅核定與徵收的制度中，當發生天災、事變、或其他不可抗力之事由導致納稅義務人無能力支付租稅債務時，制定相關行政規則允許稅捐稽徵機關基於事理上的事由將個案的租稅債務部分或全部免除。

二、稅捐稽徵法第26條及2021年6月30日台財稅字第109045333690號令僅於規定納稅期間內方可提出展延清償期是否合理？

稅捐稽徵法第10條規定「因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得視實際情形，延長其繳納期間，並公告之。」乃是一個針對已經遲誤租稅債務繳納期間的回復原狀的規定。藉由此一個衡平措施使得納稅義務人可以避免因為天災、事變或其他不可抗力導致無能力清償租稅債務，從而遭受強制執行的情況。而稅捐稽徵法第26條則規定「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事

³⁰ 一百零九年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點第十五點。

由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」則限制納稅義務人僅能在規定「納稅期間內」向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，倘若納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由是在納稅期間屆滿之時，則稅捐稽徵機關將依稅捐稽徵法第26條的規定拒絕納稅義務人申請租稅債務延期或分期繳納。

然而稅捐稽徵法第26條的允許納稅義務人申請延展租稅債務清償期以及允許納稅義務人分期繳納的立法目的乃是於給予納稅義務人面臨因天災、事變或其他不可抗力導致無能力清償租稅債務的衡平措施，倘若稅捐稽徵法第26條僅允許在租稅債務清償期屆滿前可以申請延期或分期繳納稅捐，卻不允許納稅義務人在稅納期間屆滿時，實際上無能力繳納稅租稅債務的情況申請延期或分期繳納稅捐，是否並未真正解決納稅義務人屆期無力繳納租稅債務的問題，同時是否與稅捐稽徵法第10條「因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得視實際情形，延長其繳納期間，並公告之。」允許已屆清償期的稅捐債務「溯及既往」延長其繳納期間的規定相違背³¹？

此外，德國稅捐稽徵法第222條明文規定

稅捐稽徵機關得允許租稅債務關係之請求權全部或部分展延（Stunden），倘若租稅債務已屆清償期（Fälligkeit）的收取對租稅債務人顯屬嚴酷，且延展清償期將不至於危害請求權。由此可知，德國乃是允許稅捐稽徵機關就已經屆滿清償期的稅捐債務以核發行政處分將清償期延展。德國並沒有僅允許於納稅義務人在規定納稅期間內，方可以向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納的規定。此可以由德國財政部2020年12月所公布允許納稅義務人可以針對已經到期或者2021年6月30日止到期的租稅（個人綜合所得稅、營利事業所得稅、宗教稅、營業稅）在2021年6月30日以前提出延期繳納的申請的行政規則可以看出。因此我國稅捐稽徵法第26條僅允許納稅義務人在規定納稅期間內，方可以向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納是否應該加以修正，值得加以思考討論。

而在財政部於2021年6月30日台財稅字第109045333690號令乃允許納稅義務人在2021年7月起發生無法繳納分期稅捐債務，可以依據該函釋提出再分期繳納的申請。在此情況下是否對在2021年6月底發生無法繳納分期稅捐以致被強制執行的納稅義務人有不公平之處？由於新冠肺炎導致納稅義務人無法清償租稅債務的事理上的事由仍存在，因此基於衡平措施的考量，是否該函釋應該擴大適用到案例一所

³¹ 盛子龍，租稅債務清償期之延展－稅捐稽徵法第十條及第二六條之探討，月旦法學教室，第35期，2006年9月，頁103。



提到2020年已經依據稅捐稽徵法第26條申請租稅債務分期繳納，但是因為2021年新冠肺炎疫情持續影響以致在2021年6月前仍無力償還租稅債務的納稅義務人，方能達到確保個案正義。

三、納稅義務人針對稅捐稽徵機關拒絕租稅債務減免的救濟方式

在案例二中B餐飲店認為其基於新冠肺炎疫情以致營業額銳減至零。但是稅捐稽徵機關卻僅允

許減免50%營業稅額，納稅義務人應該如何請求救濟。對此雖然稅捐稽徵機關得以對於因應新冠肺炎疫情小規模營業人的營業額得實地查明調減，但是稅捐稽徵機關仍不得有裁量瑕疵，因此倘若稅捐機關所為的決定有濫用權力，發生裁量瑕疵的情況，納稅義務人亦得提起課予義務訴訟。

(本文轉載自110年11月本會與東吳大學財稅法研究中心合辦第12屆稅務實務問題研討會研究報告)

歡迎通過會計師考試者加入全聯會非執業會員

費用：入會費NTD500，常年會費NTD1,000

入會後可參加：

- 1.本會舉辦持續進修課程和培訓活動
- 2.本會舉辦有關專業研究和經驗交流活動
- 3.得依各委員會決議，邀請非執業會員參加本會各委員會舉辦之活動

相關申請文件，請掃描QR code



台灣受控外國公司總體檢

美國德拉瓦州有限責任公司常見申報錯誤

程廣

美國紐約州及紐澤西州律師/美國紐約州及紐澤西州會計師/香港高院執業律師（香港勤信律師事務所有限法律責任合夥資深顧問、德勤香港會計師事務所稅務與商務諮詢合夥人）

張綉婧

美國華盛頓州會計師（香港勤信律師事務所有限法律責任合夥協理）

為因應112年1月1日起正式施行的受控外國公司（Controlled Foreign Corporation, "CFC"）制度，持有並控制外國公司的台灣企業或個人應把握時機全面檢視當前的海外控股架構，評估CFC是否有完整的法律交易文件、反映真實股權架構的工商登記、以及外國當地合規遵循的紀錄，並為符合法規要求開始著手準備112年應申報的資訊。

常見台灣企業或個人透過美國德拉瓦州（Delaware）設立外國控股架構。雖然美國德拉瓦州並非受控外國企業制度所稱低稅負國家或地區參考名單上所列示的地區之一，在此設立的外國架構可能不受CFC制度的影響，本文想藉此機會討論台灣企業或個人獨資持有的德拉瓦州有限責任公司（Limited Liability Company, "LLC"）常見的美國稅務申報錯誤，以及相應的罰則與影響。

美國國內稅收法典6038A條

根據美國財政部法規301.7701-3(b)(1)(ii)條規定，台灣企業或個人獨資持有的德拉瓦州LLC被視為非獨立實體（Disregarded Entity, "DRE"），也就是美國穿透稅務實體，通常沒有美國聯邦所得稅的申報義務。但根據2016年12月13日頒布的美國國內稅收法典（Internal Revenue Code, "IRC"）6038A條最終法規及美國財政部法規301.7701-2(e)(9)條規定，一個由非美國獨資持有的DRE將在IRC 6038A條法規下被視為美國公司，而因此自2017年開始須提交表格5472（Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business），以報告與非美國股東或與其他關聯方的特定交易並依法須保存帳載記錄。此擴大的報告要求是美國國稅局（Internal Revenue Service, "IRS"）加強美國



遵守國際透明度標準和為稅收目的交換資訊，以及加強美國稅法執行的一部分。

一般而言，任何可能影響非美國獨資持有的DRE收入的交易都是應報告交易，且非美國獨資持有的DRE必須分別為每一有應報告交易的關聯方提交表格5472以申報應報告交易。例如，如果非美國獨資持有的DRE與15個關聯方進行應報告交易，則必須提交15份獨立的表格5472，現行法規並無合併提交表格5472的例外規定。非美國獨資持有的DRE須在各納稅年度申報截止日（包含延期）之前提交表格5472，因此一個歷年制的非美國獨資持有的DRE應在每年4月15日或是10月15日（如有延期）前完成申報。

由於非美國獨資持有的DRE一般不需要申報美國聯邦所得稅，且表格5472不能作為單獨的申報表提交（因為表格5472沒有可簽名處），因此為申報5472表格，非美國獨資持有的DRE必須先使用表格SS-4（Application for Employer Identification Number）申請並獲得美國稅籍編號，並將表格5472附加到擬制表格 1120（US Corporation Income Tax Return）後申報。表格 5472 和擬制表格 1120 不能以電子方式提交，必須郵寄或傳真到美國國稅局的指定地址。如果由非美國獨資擁有並根據 IRC 6038A條法規被要求報告的DRE未能及時提供此類資訊或保存帳載記錄，非美國人獨資持有的DRE將受到IRC 6038A(d)

條法規所規定的處罰。根據IRC 6038A(d)條法規，每份未及時申報的表格5472罰金為美元25,000（註：2017年（含）以前年度為美元10,000），因此如果有一非美國獨資持有的DRE在2022年有15份獨立的表格5472應申報卻未及時提交，則至少須面對罰金美元375,000。由於美國聯邦稅報的核課期間計算通常是實際申報日或是申報截止日孰後者，因此稅局對各年度未申報的表格5472將有永久的追訴權。

國外銀行和金融帳戶年度申報

根據銀行記錄和外國交易法，通常沒有任何美國聯邦所得稅申報義務的台灣企業或個人獨資持有的德拉瓦州LLC，仍需要就各年度任意時點各帳戶加總價值超過美元 10,000的非美國銀行、證券或其他金融帳戶中擁有直接或間接經濟利益、簽名或其他權力的帳號向美國財政部申報。申報表格是金融犯罪執法網絡表格 114（Report of Foreign Bank Accounts and Financial Accounts, "FBAR"）。

非蓄意未及時提交 FBAR的罰款金額為美元 10,000，蓄意未及時提交 FBAR 的最高民事處罰為美元100,000或違規時帳戶價值的50%孰高者，此外，儘管罕見，蓄意未及時提交FBAR也可能受到包含監禁等刑事處罰。

實例

某一台灣上市公司在2016年中成立一獨資持有的德拉瓦州LLC，以轉投資大陸事業。該德拉瓦州LLC於2016年12月在香港開立唯一非美國銀行帳戶，開戶資金為港幣100，於2017年2月28日收到台灣上市母公司匯入德拉瓦州LLC香港銀行帳戶5百萬美元無息借款，德拉瓦州LLC緊接著於2017年3月1日將5百萬美元全數匯入大陸子公司。該筆資金被當作大陸子公司與德拉瓦州LLC間年息3%的借款，由於大陸子公司各年持續產生虧損，自2017年起未曾支付利息費用給德拉瓦州LLC也沒有還款。2020年德拉瓦州LLC關掉於香港開立的唯一非美國銀行帳戶，該德拉瓦州LLC從來沒有報過美國稅與金融帳戶資訊。

解析：

該德拉瓦州LLC 自2017年起每年漏報兩

份表格5472，各年應申報內容包含台灣上市母公司對德拉瓦州LLC的借款、德拉瓦州LLC對大陸子公司的借款、德拉瓦州LLC對大陸子公司借款的利息收入，2017年漏報FBAR表格一份。

結論

在美國德拉瓦州設立LLC有許多的好處，包含該州完整且成熟的法律系統、法規賦予公司治理的彈性、有價格競爭力的工商登記費用、高效率的工商登記手續、以及公司股東資訊的保護等（註：美國德拉瓦州並非免所得稅的州）。已在該州設有或是預計在該州設立LLC的台灣企業或個人應諮詢合格稅務與法律專家，在最適化商業與法律目標的前提下，透過合理的稅務規劃及妥善的合規遵循，最小化海外控股架構運作的稅務成本。



新聞事件之省思一

兄弟賣農地本無稅的事，弟弟做了這件事，讓哥哥意外被補罰 新聞解析

（本文章僅針對報導內容考慮，不確定與實際案件完全一致）
詳見報導內容網址 <https://money.udn.com/money/story/11994/6209738>

吳佳晉會計師

看完本篇報導內容，很多人認為繳稅被罰很冤枉，如報導說的「兄弟兩人賣的是農地，土地交易所得免稅，土地增值稅也是免的，兩個人私下把錢分一分，應該什麼稅的事也沒有。」但真如此嗎？如果弟弟不去申報贈與稅，是否就避開這些問題呢？

站在專業角度，應該探討的是這個案件，究係屬何種交易？如報導中，弟弟因出售兄弟共同出資所購置之農地，哥哥所屬農地部分，借名登記於弟弟名下，出售金額一半300萬元，以贈與方式匯入哥哥帳戶。國稅局認定該弟弟的半數交易，屬出售農地無需爭議；但哥哥確是屬權利移轉而獲利，因此；應針對交易獲利部份納入個人綜合所得稅申報才方屬正確；本案因未依法規定申報，致遭補稅加罰。當然，若一開始就主動依法申報並繳納綜所稅，即無罰則之問題。

接下來探討一個問題，如果兄弟在處分前，重新安排交易流程時，哥哥部分有無改變

免計入綜合所得稅？個人以為弟弟於處分農地後，因金額超過贈與稅免稅額，經人提醒匯入哥哥部份已超過贈與額度，應依法申報贈與，故案件才會進入贈與申報及審核程序。若弟弟將金額分成兩個年度匯入哥哥帳戶，甚至連一塊錢贈與稅都無需繳納。只因申報贈與稅時，畫蛇添足附上前段的借名登記契約，致遭哥哥被補稅加罰了。（當然這是一般人普遍能考慮的做法，但這樣的做法明顯有避稅之虞，還是依實際情況另行合法方式為之。）

是否有更好的方式，可解決這樣的問題呢？依本案報導內容，該借名登記契約之有效性，為該兄弟二人不爭的事實。若該土地交易前先訴請法院確認契約存在後，再透過訴訟程序請求返還借名登記土地，俟所有權回復之程序完成後，再進行後續轉讓給第三人，各自收回自己處分的價金，應該就可以完全合法了，當然；這處理程序之過程，難免要支付一些必要之成本。

如何預防電子發票開立錯誤，營業人不可不知喔！

呂怡儒

因應電子化趨勢，諸多營業人業已積極導入電子發票(e-Invoice)，以降低紙本發票作業對交易所衍生之障礙與成本。為順應此發展趨勢，財政部亦積極就法規、作業、系統及推廣各面向進行規劃，為無疆界服務建構環境，以期達成全面電子化政府及智慧好生活的終極目標。

為減少營業人開立電子發票異常情形，避免影響發票上傳資訊的正確性及消費者兌獎的權益，財政部電子發票整合服務平台每單月7日會針對發生漏上傳電子發票、空白字軌號碼及總分支機構配號檔等異常情形，寄送電子郵件通知營業人，另針對已開立誤用非當期字軌或非主管機關配給之字軌號碼，也會即時寄送電子郵件通知，營業人如有接獲異常改善通知，請儘速檢視並建置檢核機制。

以下進一步列出開立電子發票常見的異常類型，並提供預防作為與檢核機制如下（附表）：

異常類型	預防作為
漏（逾時）上傳發票、空白字軌號碼及總分支機構配號檔	<ol style="list-style-type: none">1、按交易量訂定統一傳輸時程，於各個傳輸時點（開立發票系統→分支機構→總機構→增值服務中心→電子發票整合服務平台）建立檢核機制，產製比對清單，並落實檢核發票傳送結果，以利即時排除無法傳送成功之原因。2、比對自有會計帳務系統與電子發票整合服務平台資料是否一致。3、每次期〔每年1、3、5、7、9及11月〕開始10日前，應上傳上期總（分支）機構配號檔及空白未使用之字軌號碼，並確認上傳已開立（含作廢）發票數量＋上傳空白未使用發票數量＝當期領用發票數量。



異常類型	預防作為
誤用非當期字軌號碼或非主管機關配給之字軌號碼及無法讀取共通性載具	<ol style="list-style-type: none">1、至電子發票整合服務平台下載字軌配號資料，以CSV檔格式匯入發票開立系統，並設定自動取號，避免人工輸入。2、建立檢核機制確認發票字軌號碼作業，或委託加值中心協助檢核發票字軌號碼作業。3、開立B2C發票營業人應具備正確讀取共通性載具的條碼掃描機具（或設備），買受人以共通性載具索取雲端發票時，不得拒絕。

在此再次提醒，為掌握營業人開立統一發票情形與保障交易相對人取得合法憑證及維護消費者兌獎權益，電子發票上傳時限為B2C發票應於開立後48小時內上傳，B2B發票應於開立後7日內上傳，另依統一發票給獎辦法第15條之1規定，營業人開立發票如有使用非配給之各種類發票字軌號碼、重複開立或列印發票字軌號碼、作廢發票未回收執聯或電子發票證明聯、未依加值型及非加值型營業稅法第32條之1第1項規定將發票資訊傳輸至大平台存證，經通知限期傳輸，屆期未傳輸……等情形，致代發獎金單位溢付獎金者，由營業人賠付溢付獎金。

為利營業人更瞭解如何預防電子發票異常及其他相關訊息，各地區國稅局網站均設置電子發票服務專區，財政部電子發票整合服務平台（<https://www.einvoice.nat.gov.tw/>）亦有電子發票異常處理專區，提供檢核機制建議，營業人可多加運用，平日多一分注意便可少一分錯誤喔。





2021臺灣年度最佳稅法判決評析

最高行政法院109年度判字第33號判決 納稅義務人之協力義務範圍及 量能課稅原則

李益甄律師

普華商務法律事務所合夥律師

高于亭律師

普華商務法律事務所律師

一、事實摘要

被上訴人所有臺北市○○區○○段0○段0○0○0○號等2筆土地（下稱「系爭土地」），原經上訴人臺北市稅捐稽徵處核定按一般用地稅率課徵地價稅，被上訴人以系爭土地之部分面積（下稱「系爭通道土地」）係供作開放式人行通道使用為由，於105年申請減免地價稅，經上訴人以系爭通道土地屬建造房屋應保留之法定空地，不符土地稅減免規則（下稱「減免規則」）第9條規定，仍應按一般用地稅率課徵地價稅，否准被上訴人減免地價稅之申請，並核課被上訴人系爭土地及其於臺北市其他土地105年地價稅計新臺幣（下同）1,129,435,161元。

被上訴人不服，申請復查，經上訴人以復查決定駁回，提起訴願，亦遭決定駁回，嗣提起行政訴訟，經原審法院駁回，被上訴人

繼而提起上訴，經最高行政法院以系爭通道土地固不得依減免規則第9條減免地價稅，惟被上訴人亦將減免規則第10條援為減免地價稅之依據，應探究系爭通道土地是否屬騎樓走廊地而有該條之適用，將前審判決廢棄發回更為審理。

嗣經原審法院判決認定系爭通道土地符合減免規則第10條第1項第4款所定減徵地價稅之要件，將原處分、復查決定及訴願決定均撤銷，並命上訴人應作成准予減徵系爭通道土地地價稅1/5之行政處分。上訴人不服，嗣提起本件上訴。

二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。



三、判決要旨

本判決就二大核心爭點，分別以稅捐稽徵法與稅捐實體法二層次進行論述。

（一）稅捐稽徵法層面：

立法者為求節約稅捐稽徵與調查成本，要求欲申請地價稅減免之納稅義務人，應先行於地價稅開徵前40日說明該土地符合減免地價稅之構成要件，此為立法者課予納稅義務人之協力義務，未於規定期限內提出申請者，自次一稅捐週期適用減免規範。

依前開規定之規範意旨，請求減免地價稅者，僅須表明請求之原因事實即可，如納稅義務人已充分表明減免要件，並指出有效之調查途徑，且不會對稅捐機關有關減免要件事實之調查造成誤解、阻礙或困擾時，有關減免實證法規範依據之正確引用並非必要。若該實證法之引用有所錯誤，但不妨害稅捐機關之職權調查者，稅捐機關不得單純以減免地價稅之實證法依據引用有誤，遽認當事人未依法定期限申請減免，而是應予以實質調查，並依調查結果正確適用減免地價稅實證法，作成是否減免地價稅之合法判斷。

本件被上訴人於105年申請減免地價稅時，所持免徵地價稅之依據固為減免規則第9條，但已於理由中清楚載明申請減免之系爭通道土地「上有建物」等語，外觀上「一望即知」，該土地僅可能符合減免規則第10條之要

件至明。蓋適用減免規則第9條或第10條之土地，均有供公眾或公共通行之規範特徵，二者之差別僅在土地上有無建築物而已。其事實之分辨與調查，極其容易。從而，稅捐機關應對該筆土地之規範管制及使用現狀是否符合減免規則第10條第1項之構成要件作成判斷，沒有理由無視該等規定，單純以被上訴人僅依減免規則第9條申請，即對第10條第1項之規定內容視而不見，而逕以系爭通道土地不符合減免規則第9條為由，駁回被上訴人之申請。

（二）稅捐實體法層面：

本判決於判斷系爭通道土地之現實使用狀態，能否被涵攝至減免規則第10條第1項所定「供公共通行之騎樓走廊地」時，認為應探究減免規則第10條第1項規定之規範意旨，並指出減免規則第9條及第10條之所以將「素地」與「騎樓走廊地」分開規範，賦予不同之法律效果，主要考量係「土地權利受限程度不同」，則減免地價稅之程度亦應不同，故有素地免徵地價稅，而騎樓走廊地應視該土地有無利用之可能性，給予全部或部分免徵地價稅之差別待遇。換言之，「素地」與「騎樓走廊地」地價稅減免規定之規範意旨係因私有土地基於公益原因，致其使用權限受有限制，進而降低土地之收益權能，土地財產稅賦負擔自應隨同減少。準此，不應將該等規定解釋為「租稅優惠」，而應視為「量能課稅原則」在實證

法中之實踐。

四、判決評析

（一）本判決明確闡釋稅法上協力義務之內涵，納稅義務人如能充分表明請求減免之原因事實，即肯認已善盡協力義務，並不以正確引用法規為必要，行政機關仍有依職權調查之義務

1. 本判決之背景事實為被上訴人就所有之土地，以減免規則第9條申請地價稅減免，遭上訴人認定系爭土地屬法定空地，不符上開減免規定為由，否准前揭申請，並以一般用地稅率課徵地價稅。被上訴人則認為系爭土地縱未符合減免規則第9條之規定，尚得依同法第10條減免地價稅。
2. 租稅稽徵程序原則上應由稅捐稽徵機關依職權調查原則進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，基於公平合理課稅之目的，爰對納稅義務人課予申報之協力義務¹。本判決所涉及之地價稅減免，立法者亦係考量稅捐稽徵及調查成本，課予納稅義務人協力義

務，要求納稅義務人應就減免要件主動向稅捐機關提出申請。

3. 納稅義務人被賦予之稅法上義務有二，一是金錢給付義務，另一即為協力義務²。相較於給付義務具有強制性，未履行給付義務者，可能受到罰鍰或其他行政罰之處分；協力義務之履行，並不具強制性，以稅捐減免為例，如符合減免規定，納稅義務人負有申請之協力義務，如未申請，其法律效果僅為不享受租稅減免，納稅義務人並不會因此致生其他法律上之不利益。
4. 本判決不僅指出申請義務為協力義務，亦詳述該協力義務之範圍。本件上訴人於審查被上訴人之申請是否符合減免規定時，僅以被上訴人所持之法律依據作為審查客體，然最高行政法院明白揭示，納稅義務人固應主動向稅捐機關提出減免申請，並說明所適用之依據及符合減免條件之事實，惟並不表示稅捐機關關於納稅義務人之減免申請為准駁時，得單就納稅義務人提出之事實有無符合其主張之減免規定進行判斷，如申請人提出之事實尚適用於

¹ 司法院釋字第537號解釋文內容參照。

² 葛克昌，稅捐行政法：第四講 協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，92期，頁56-62，2010年6月。



其他減免規定，縱使於申請稅捐減免時未予提出，稅捐機關仍應認該申請符合減免規定並予以核准。易言之，立法者課予納稅義務人於土地稅減免規則之稅法上協力義務，僅止於提出減免事實，並不包含正確引用法規範，稅捐機關對減免事實之審查範圍不以申請人所引用之法條為限，仍應本於職權調查，不得僅因納稅義務人未能正確引用法律，即遽認申請未符減免要件而為否准之處分，殊值贊同。

（二）釐清土地稅減免規定並非租稅優惠，而係量能課稅原則之具體化實踐，為道路土地或騎樓走廊地是否減免要件之判斷，提供更細緻之示範

1. 地價稅屬財產稅，以納稅義務人自租稅客體所享有之經濟利益作為課稅依據。又稅法所欲掌握者，係表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。由於道路土地與騎樓走廊地因無償供公眾通行，使人民私有財產之使用及收益權能受有限制，故減免規則第9條及第10條針對供公眾通行之道路土地及騎樓走廊地，設有免徵或減徵部分地價稅之規定。

2. 本判決根據「素地」與「騎樓走廊

地」供公眾使用，使土地所有人之使用收益權限受有不同程度之限制，解釋減免規則第9條及第10條之差別待遇，認為既然土地所有人（即納稅義務人）享有之經濟利益受限，其納稅能力自然亦隨之減弱，其須負擔之稅捐應予以減徵甚至免徵，始符量能課稅原則。本判決確實落實納稅者權利保護法第5條「依實質負擔能力負擔稅捐」之立法意旨，同時揭示減免規則為量能課稅原則之具體應用，值得肯定。

五、結語

本判決清楚界定納稅義務人協力義務之範圍，僅須表明請求之原因事實即可，不以法規範正確引用為必要，稅捐機關不因此免除其應依職權調查之義務，以保障納稅義務人受稅捐機關正確認事用法之權益。同時，本判決亦明確指出減免規則係量能課稅原則之具體化實踐，並依該原則對系爭土地是否符合減免要件進行判斷，落實納稅者權利保護法之意旨，為量能課稅原則於個案之操作適用提供一細緻之釋例。



論借名登記稅法上之效力— 評臺北高等行政法院110年度訴字第45號判決

蔡孟翰律師

宏祥法律事務所律師

蔡佩娟會計師

宏祥會計師事務所會計師

一、事實摘要

本件原告於民國（下同）78年向訴外人張君以新台幣（下同）1427萬餘元購買位於改制前台北縣之土地（下稱「系爭土地」），但未辦理所有權移轉登記，系爭土地仍登記於張君的名下。嗣後在103年間，原告委請張君出售系爭土地予訴外人周君，總價為5494萬餘元，並直接移轉所有權登記予周君所指定之人。而被告機關財政部臺北國稅局因此認為原告所獲利益屬於其他所得，核定原告103年度漏報其他所得40,671,992元，歸課核定綜合所得總額41,941,864元，應補稅額15,472,785元。原告不服，先後申請復查、提起訴願，皆未獲原告滿意之結果，原告不服，因此提起本件行政訴訟。

二、兩造主張

原告主張，於78年間與張君成立系爭土地成立買賣契約時，因礙於當時農地買賣之

限制，因此以借名登記之方式購入，未辦理所有權移轉登記，仍將系爭土地保留登記在張君名下，但原告實屬系爭土地之所有權人，且為了求保障原告權利，雙方另就系爭土地設定第一順位抵押權給原告，可證明雙方有借名登記關係存在。因此，原告於103年間委託張君出賣系爭土地，仍屬於原告本於實質所有權人地位所為之買賣，因此符合所得稅法第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免納所得稅：十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。」，應免納所得稅。原告聲明請求願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分均撤銷。

對此，被告答辯：系爭土地既未曾登記於原告名下，依民法第758條規定，原告尚非系爭土地之所有權人，其僅取得土地登記請求權。原告於辦理產權過戶前，委託張君出售系



爭土地，嗣系爭土地於103年間直接由土地登記之所有權人張君移轉給他人，就原告而言，其所獲之增益非屬土地交易所得，並無所得稅法第4條第1項第16款免納所得稅規定之適用，原告所獲之利益，核屬其他所得。被告並非認定借名登記不合法，而是原告透過委託原所有權人方式，出售其就系爭土地所有權移轉登記的請求權，其因交易系爭土地登記請求權所取得價款，減除取得成本後之餘額，其性質屬於讓與土地登記請求權之利益，為原告其他所得，與系爭土地是否為農地無涉，因此答辯聲明駁回原告之訴。

三、判決主文

原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

四、判決要旨

本案高等行政法院援引最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議：「購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第758條第1項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第54條第2項及平均地權條例第81條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之『出售土地』之交易所得，自不得免納所得稅。」，認為，得

免納所得稅應限於土地所有權人將其所有土地出售他人，其交易之所得；若未取得土地所有權，僅是具有「土地登記請求權」，其出售所獲增益，自非屬出售土地之交易所得，因此無從依所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅。

本件臺北高等行政法院判決駁回原告之訴，原告以相同理由再向最高法院提起上訴，惟最高法院認原告未具體說明原判決違法之處，以110年度上字第829號裁定，認上訴不合法而予以駁回。

五、判決評析

本案借名人（即原告）以出名人（即張君）的名義買賣土地，由出名人直接移轉系爭土地給第三人，稅捐機關認定借名人所取得的買賣價金屬於其他所得，而應課徵所得稅，而無所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅的適用。然而，在借名登記契約下，出名人其實為系爭土地之實際所有權人，因此本文以下針對本案涉及之相關法律概念：稅法下的「實質課稅原則」、及民法下的「借名登記契約」，予以討論。

（一）實質課稅原則之內涵

所謂「實質課稅原則」，又有稱「經濟觀察法」，是稅法上重要原則。係指稅務機關就有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，不

應拘泥於納稅義務人所採取的法律形式外觀，所觀察的標的應該是「總體經濟過程」，應以實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，以同時符合租稅公平、以及杜絕投機及濫行規避稅捐¹。

實務上，86年大法官在釋字第420號解釋揭示實質課稅原則的內涵：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」。稅捐稽徵法也在98年修法增訂的第12條之1²、以及105年通過的納稅者權利保護法第7條第1、2項³，皆是將實質課稅原則的成文化，以追求公平、合理及有效的課稅原則。

不過上揭條文僅是以不確定法律概念，抽象的闡述稅法上位概念，具體的適用基準仍是由個案稅捐稽徵機關及法院予以認定。而在實踐上，此原則的運作結果往往是對人民不利⁴。例如納稅義務人在經濟上已具備課稅構成要件，但為了規避租稅，以不當利用各種法律或非法

律方式，製造外觀或形式上存在之法律關係或狀態，使其不具備課稅構成要件，以減輕或免除應納得租稅，違反租稅法之立法意旨，稅捐機關即應對此種稅捐規避之行為予以否認，並應依事實上存在之事實予以課稅，防杜納稅義務人濫用私法形成自由的脫法避稅行為。即便如此，多數學者皆認為，實質課稅原則應取向於量能課稅原則及稅捐負擔公平原則，有利或不利納稅人均應一體適用⁵。

（二）借名登記之概念

所謂「借名登記」，是指借名人經出名人同意，將屬於借名人現在或未來之財產，以出名人之名義登記為所有人或權利人，但實際管理、使用、收益、處分權仍歸屬於借名人⁶。借名登記在國內不動產實務上相當多見，例如某些不動產在取得上有資格限制，例如農地、原住民保留地、國宅等，或為規避債務、基於家人之情誼，當事人間針對不動產成立借名契約。

¹ 陳清秀，稅法總論，元照出版社，五版，204頁。

² 稅捐稽徵法第12條之1：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

³ 納稅者權利保護法第7條第1、2項：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

⁴ 陳心儀，援引實質課稅原則對納稅義務人為有利判斷—台北高等行政法院105年度訴字第1082號判決評析，收錄於「會計·稅務判解評析（一）：個人財產篇」，元照出版社，2019年，2頁以下。蔡朝安、周泰維，實質課稅原則內涵之再探，會計研究月刊第306期，2011年5月。

⁵ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，翰蘆出版社，三版，2012年，485頁。

⁶ 參詹森林，借名登記契約之法律關係，台灣本土法學雜誌，第43期，2003年2月，129頁。



借名登記契約的效力為何，雖早期在司法實務上見解分歧，有認為有效、亦有認為屬於通謀虛偽意思表示、脫法行為，應而無效⁷，不過目前通說認為，基於契約自由原則，只要未違反公序良俗或法律強行規定，則應屬於有效的法律行為⁸。

又借名登記契約的法律效果，可將之區分為內部效力（契約當事人間）及外部效力（契約一方對第三人）。有關內部效力部分，最高法院認為，借名登記契約著重立約人間信任關係的無名契約，出名人為借名人處理有關該物的事務，因此在當事人間的內部法律效果上，應類推適用委任契約之規定⁹。有關外部效力部分，如出名人未經借名人同意，逕自處分不動產給不知情的善意第三人，效力為何？在學說上有認為該處分為有權處分、無權處分等不同見解，而最高法院106年第3次民事庭會議對此認為：不動產借名登記契約為借名人與出名人間的債權契約，僅為雙方間的內部約定，其效力不及於第三人，出名人既登記為該不動產的所有權人，將該不動產處分移轉登記予第三人，自屬於有權處分。

（三）借名登記與實質課稅原則的交會

稅法是掌握納稅義務人在私法上表現出其經濟上負擔能力之事件或狀態而加以規範，稅法通常借用民商法的法律概念作為構成要件，以掌握民商法基礎上的經濟上實質內容。因此，對於私法上的經濟行為適用稅法為解釋，原則上依該經濟行為所使用私法上法律形式為之，例外回歸憲法上平等原則、量能課稅原則的規定¹⁰。

所得稅法第4條第1項第16款之所以規定土地出售之所得免納所得稅，立法意旨是因為土地出售已課有土地增值稅。過去與本案相類似的前例很多，即非土地登記的所有權人出售土地所得，是否應予課徵所得稅？如某人向前地主購買農地後旋即再出售給第三人，並由前地主直接移轉所有權給第三人，略過先移轉給某人¹¹；多人共同出資購買土地但卻僅登記於其中一人為土地所有權人，之後再將該「共有土地」出售移轉給第三人，賣得價金由所有共有人分配¹²；數人共同出資購買土地後僅登記於其中一人名下，之後該筆土地經徵收，徵收補償費按出資比例分配¹³等，最終稅務機關及法院均認為上開案件，實際所有權人取得土地

⁷ 參卓心雅，論不動產藉名登記契約：以所有權歸屬為中心，法學新論，第33期，2011年12月，93頁。

⁸ 參最高法院94年度台上字第362號民事判決。

⁹ 參最高法院95年度台上字第1037號民事判決。

¹⁰ 參最高行政法院101年度判字第689號判決。

¹¹ 財政部84年7月5日台財稅字第841633008號函釋；。

¹² 台北高等行政法院99年度訴字第1693號判決；財政部95年2月23日台財稅字第09504507760號函釋。

¹³ 最高行政法院95年度判字第2115號判決。

出售之價金，皆無法適用所得稅法第4條第1項第16款。

稅務機關及法院主要理由與本案臺北高等行政法院之立場相合。皆認為，依民法第758條第1項規定，不動產物權為登記主義，因此借名人並非標的物的所有權人，在借名登記契約下，僅是對出名人有請求權。然而，不動產登記主義之立法目的，無非是為了透過物權所有權的公示作用來保護交易第三人免於蒙受不測之損害，使社會交易活動能確保安全性，與稅法係針對人民的經濟行為而予以課稅的情形有別。

如前所述，借名登記契約法律上效力應類推適用民法委任之相關規定，因此契約關係消滅時，出名人將土地所有權登記移轉回復至借名人，應屬於民法第541條第2項返還義務的履行，在稅法下，則屬於土地稅法第5條第2項後段所指的「無償移轉」¹⁴。不過依當今的實務見解對此行為認為仍是屬於土地稅法第28條所規定的「土地所有權移轉」的行為，已規定地價之土地，依舊需就出名人持有土地期間的公告現值漲價的數額課徵土地增值稅。課徵土地增值稅的立法目的在於「漲價歸公」，但借名登記僅是無償返還給實際所有權人，此移轉仍課徵土地增值稅顯是增加借名人的負擔。不

過也可看出，在稅法下對於借名登記契約似仍係採形式的登記主義。然而，借名人既為系爭土地的實際所有權人，並藉由土地交易始增加其收益，實質上仍屬系爭土地之買賣對價，應依法已繳納土地增值稅，關於系爭土地於本次買賣所設的經濟行為已被評價，國家財政收入已被滿足，如再課徵是否有重複課稅之虞，值得思考。

過去相類似的案件，曾有納稅義務人在訴訟中援引實務對祭祀公業土地所得價款分派給各派下員的案件予以主張：祭祀公業處分土地再將所得價款分配予各派下員個人所有時，各派下員雖未登記為系爭土地之所有權人，實務上仍認為該所得價款應屬買賣土地之財產交易所得，並依所得稅法第4條第1項第16款之規定，予以免稅¹⁵。再者，對於未辦財團法人登記的祭祀公業將其財產交易所得分配予各派下員所有時，實務上也認定屬於派下員的其他所得¹⁶。財政部的理由為：「祭祀公業係依據民間習慣成立之祀產，其財產視為全體派下員共同共有之財產，屬財產權之一種」。祭祀公業與借名登記皆是土地登記所有權人與實際所有權人有所不同，最終土地的交易價金歸屬於實際所有權人。即便如此，在稅捐機關及司法實務上，仍認為祭祀公業的情形並無法在借名登

¹⁴ 參財政部72年8月17日台財稅字第35793號函。

¹⁵ 改制前行政法院79年5月份庭長評事聯席會議決議。

¹⁶ 參財政部80年1月18日台財稅第790687388號函。



記的案件中援引適用。

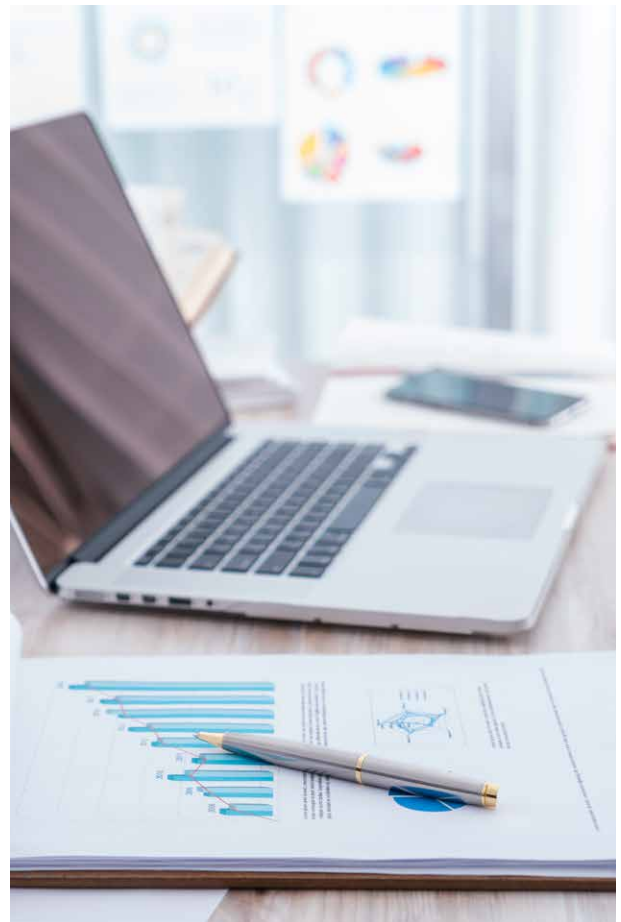
筆者試將此兩者情形予以比較，認為實務認定上之所以會有所差異，應是祭祀公業的派下權係身份權的一種，祭祀公業的財產本即是屬於派下員的公同共有財產，派下員本身即有財產的物權；惟借名人在借名登記契約下，對財產並無物權存在，僅有對出名人有債權（財產移轉請求權）。似仍脫逸不了所有權形式認定及不動產登記主義，如非實際的土地所有權人所獲得之土地出售價金，仍應課徵所得稅。

六、結語

在稅法的解釋適用上，應取決於稅法的規範目的和經濟上的意義，而依據實質課稅原則，關鍵即是在認定納稅人的實質經濟行為是否可以獲得稅捐利益，對此作核課的依據，而不論是稅捐機關或是司法機關在解釋與適用稅法規範時，均應盡可能探究其立法目的與該法律的經濟上意義，突破表面形式關係而考量實質經濟關係。依照契約自由原則，在實務上肯認借名登記契約為有效契約的前提下，不動產的出售所得實際利益歸屬者應為借名人，但稅法並未依據實質課稅原則穿透借名登記不動產之表面登記，仍以不動產登記公示性為主，否認借名人取得該不動產出售所得免稅主張。不

免有稅法與民法之間運作上的落差。

在所有法規中與稅法關係最密切的，就是民事法，稅法中課稅依據的經濟行為，亦與民法有密切關係¹⁷；而若是稅法與民事法無法化解衝突，應是稅捐法的制度未完備¹⁸。因此稅法與民事法應盡所能的調和，避免兩者在適用上有所歧異，也較能為保障納稅義務人之權利。



¹⁷ 王建煊，租稅法，華泰出版，三十版，46頁。

¹⁸ 黃茂榮，稅捐法與民事法（二），植根雜誌，第26卷第12期，2010年12月，28頁。

產業ESG新挑戰—邁向淨零排的世界

林泉興

KPMG安侯永續發展顧問股份有限公司
執行副總經理

葉怡秀

KPMG安侯永續發展顧問股份有限公司協理

前言：全球都在談淨零排放，企業該採取什麼樣的行動回應，碳交易是如何幫助企業達到淨零，在碳交易上的會計處理原則又是如何？本文將就國際淨零排放趨勢、企業淨零策略與排放交易進行介紹。

關鍵字：淨零排放、碳交易

2022年1月世界經濟論壇發布全球風險報告，在未來十大風險中，前三大分別為氣候行動失敗、極端天氣、物種多樣性損失；全球最大再保險公司慕尼黑2022年元月發佈2021年天災的全球財損，總額高達2,800億美元，是繼2017年保險業慘賠1,460億美元以來的第二高。美國的颶風艾達、德國萊茵河支流洪水爆發、中國鄭州水患，以及2021年讓台灣人叫苦連天的缺水議題，都讓我們必須明白地球正在為我們敲響氣候緊急狀態的警鐘，催促著所有人現在、立即採取低碳轉型作為。

在KPMG發布的《2021淨零排放準備度指數》、《淨零承諾：計畫何處？企業脫碳透明度與揭露指引》研究報告中發現，先驅國家的淨零行動，驅動著系統性的產業轉型，包括

再生能源、電動車與氫燃料車等低碳運具、循環營建、低碳製造及智能資通訊科技等。隨著新技術解決方案、市場和政策機制，以及消費者行為等變化，全球將進入快速發展的低碳轉型。企業要參與這場改變，不僅需要了解淨零對企業的重要性，更需要全方位的縝密規劃，將淨零碳排目標由承諾落實為策略，制定淨零碳排減量規劃，透過盤查溫室氣體並設立科學基礎減量目標，將氣候議題與企業經營策略及風險管理機制結合，為企業建立氣候韌性、儲備轉型能量。

COP26的影響

2015年近兩百位已開發和發展中國家的元首簽下首個減排承諾協議「巴黎協定」，訂



下全球增溫幅度控制在比工業革命前上升不超過攝氏2度，最好不超過攝氏1.5度的目標。時隔五年多後，巴黎協定後的第一次檢討會-COP26結論備受各界矚目。

COP26除了正式宣告燃煤時代即將終結，場內外的談判在淨零路徑上所必須面對的護林、甲烷、能源、交通、及氣候融資等議題上也達成了前所未有的進展，包含囊括全球9成森林面積超過百位領袖共同簽署《格拉斯哥領袖森林與土地利用宣言》，承諾2030年不再砍伐天然林；105個國家簽署《全球甲烷承諾》宣示在2030年前減少當前甲烷排放量30%；200家企業承諾在2030年前實現零碳船舶和燃料的規模化和商業化；22國簽署了《克萊德班克宣言》，計劃在2025年前成立六條綠色航線；六家汽車製造商和許多國家簽署承諾，在2040年前，逐步停產淘汰燃油車等。

此外，還有一項重要COP26最重要的任務易被忽略，COP26將延宕了6年的《巴黎協定》第6條（Article6）拍板定案，完成《巴黎協定》規則手冊（Paris Agreement Rulebook）的制定，其主要規範的是各締約國之間的「碳排放交易機制」，讓各國能透過買賣「碳權」來抵銷碳排，減輕自行減碳的成本壓力，本次決議未來碳權買賣不可重複計算（double counting），也就是賣方售出的碳權，只能算給買方的減量成果；以及《京

都議定書》制定的CDM（clean development Mechanism，清潔發展機制）所發放的CER（Certified Emission Reduction，經認證的排放量），只有在2013年以後認證的CER才能繼續使用。透過《巴黎協定》第6條（Article6）的拍板，也正式宣告全球碳交易市場將起，聯合國之締約國能透過買賣「碳權」來抵銷碳排，減輕自行減碳的成本壓力。

淨零排放對於企業ESG治理的衝擊

隨著全球氣候共識的凝聚，各項氣候相關的限制將改變未來的決策模式，而氣候變遷下的淨零趨勢更已是必然，資本市場上也有越來越多投資人亟欲看懂企業面臨此一未來的準備程度，因此各大永續評比機構紛紛調升「氣候策略」面向在企業永續評比中的占比權重。以道瓊永續指數（Dow Jones Sustainability Indices, DJSI）為例，蘇黎世永續評級機構RobecoSAM所採用的企業永續評鑑方法（Corporate Sustainability Assessment, CSA）中對於企業永續策略的評分，即包含氣候風險管理、氣候與管理階層薪酬的連結、氣候策略、氣候變遷的財務風險與機會、實體風險與轉型風險的評估、氣候調適作為、氣候目標、低碳產品及內部碳定價等面向。其中又以氣候與薪酬的連結及內部碳定價為企業普遍認為較困難的項目，因該兩項涉及跨部門整合、企業高層承諾以及對傳統管理模式的挑戰，但

如果企業遲遲未能建立相關計畫，未能建立能夠驅動低碳轉型決策形成的管理機制，淨零承諾恐終將淪為空談。

要達成淨零目標絕非易事，其涉及企業文化、策略的調整，絕對不只是單一部門的目標、報告書上的口號，要得到淨零承諾的光環而非漂綠的質疑，在規劃淨零路徑時，企業也可參考評比機構的考量面向，打造具有氣候意識的企業文化、具有氣候誘因的績效考核制度、整合氣候風險的管理機制、符合淨零趨勢的產品與服務策略、以及一致的內外部溝通策略，這些都是艱難的淨零路徑上不可或缺的元素。

企業如何因應淨零排放

隨著淨零碳排與碳中和趨勢席捲全球，各國政府紛紛採取實際作為，積極推動相關減碳行動與法規，並透過碳交易市場及碳稅制度的建置，減緩企業營運對於環境的衝擊，期待企業以積極的碳排放管理行動回應。

對此，建議企業可參考下列五大淨零排放轉型策略，用以因應來自外界的淨零排放期待。

一、協助永續治理組織建立

企業永續治理組織為因應氣候變遷、碳稅議題的永續策略與風險管理單位。低碳轉型之下，必須透過董事會加強監管角色，未來董事

會將需要按季控管企業溫室氣體揭露時程。

二、建構氣候風險因應能力

溫室氣體排放源自於氣候變遷議題，企業為擴大風險管理範疇，可導入氣候相關財務資訊揭露（TCFD），辨別與量化氣候相關實體與轉型風險對於氣候財務衝擊，將無形的氣候變遷以有形的數據呈現與管理。

三、落實淨零排放管理策略

聚焦企業內部碳管理政策的實施，為開展淨零排放策略與目標，溫室氣體盤查與驗證已不再是鼓勵作為，更是必要強制作為，因此企業必須先行完成組織盤查，逐一擴大範疇至生產據點、海外據點；透過擬定科學減量目標，導入能源管理系統、員工行為改變、製程改變、內部碳有價化等，掌握自身營運碳排放量並制定因應措施。台灣政府已宣示2050年達成淨零排放，針對企業的淨零目標，更必須以建立可實踐的路徑以及減低逐年排放量。

四、佈局碳交易市場

企業在推動自願減量或碳中和目標時，可透過購買排放額度、碳權等碳交易相關作為，抵減企業自身營運所產生的碳排放量，亦可採計符合國際標準的方法學執行減量專案，用以取得碳權，如透過避免大規模毀林來減少溫室氣體排放，或是利用生態復育、造林



來移除溫室氣體或是特殊製程與設備改善等專案所產生碳權額度，經過國際碳權驗證標準進行查驗，並於交易平台(例如全世界最廣泛使用的自願性碳交易平台：Verified Carbon Standard, VCS) 進行自由買賣。

五、攜手供應鏈尋求技術創新

除了自身減碳，整體低碳轉型也將在未來五到十年內邁入價值鏈與供應鏈時代，這意味企業低碳轉型時必須將範疇擴大至整體價值鏈，透過設立價值鏈減碳目標，敦促價值鏈齊心減碳，共同達到低碳轉型與淨零目標。如2021年元月世界經濟論壇(WEF) 出版了「淨零挑戰：供應鏈的機會」(Net-Zero Challenge: The supply chain opportunity) 的報告，分析特定產業範疇1、2、3 (上游供應鏈) 2019年二氧化碳排放量的分布，上游供應鏈的碳排放超過六成的就有八個產業，包括紡織(61%)、化學(61%)、電子(77%)、營建(81%)、汽車(82%)、食品(83%)、時尚(85%)、快消品(90%)。由此可看出，消費者品牌供應鏈低碳管理的壓力勢必來臨，因為供應商的排碳與減碳事關重大，而這些產業中以出口為主的台商，也得開始準備摩拳擦掌因應來自客戶的採購要求。

如何看待碳交易市場

2021 年全球已有61 個國家或地區已實施

碳價機制，其中35 個採用碳稅，26 個採用碳總量管制驅動的碳排放交易體系(ETS)。世界銀行同時也指出要達成巴黎協定控制增溫2°C 的目標，碳價格須達每噸40-80美元。國際貨幣基金(IMF) 在2019年10月終於發聲，認為減碳以課徵碳稅最有效，且G20在未來十年應提高到75美元，以價制量來減碳已成必然，外部成本內部化勢必要仰賴精確、可比較、標準化的碳管理報表。

一、碳交易分類

碳交易機制如何運行，先取決於其採計何種機制進行碳交易規劃，目前常見的碳交易市場機制，分為「強制性市場」及「自願性市場」。

(一)強制性市場

主要係以總量管制為目的，指在一定期間內，為有效減少溫室氣體排放，對政府單位設定其減量目標，透過公告排放源溫室氣體總容許排放量所作之限制措施，將把允許排放量當做一種籌碼（排放額度），允許受管制的排放源於一定期間排放量之額度。此時，排放交易機制提供了一個平台，當產生排放溫室氣體（碳排放）的業者被限制排放額度（可排放的數量）時，除可透過自行減量來達到要求，更可透過此機制向減碳有成的業者購買剩餘的允許排放量（碳權）以抵減自己的排放量，有剩餘碳權之業者則可從碳交易中獲利，透過交易

的方式達到互惠互利。因此在此機制下所產生的排放額度，被視為是強制性機制下的碳權。

透過市場機制來降低達成減量目標所需的成本支出，並達到溫室氣體總量排放總量管制之目的，當產生排放的產業被限制可排放的數量時，有些業者可以透過自行減量來達到要求，但有些可能因為成本太高而降不下來，即可透過此碳交易機制，購買一樣受管制之業者剩餘的碳權，以抵減自己的排放量；對於能有效減排的業者而言，他可以從碳交易中獲利。

(二)自願性市場

自願性市場與強制性市場是可以共存的，自願性市場是強制性市場的補充機制，是碳管理的政策工具之一，也就是國家在總量管制排放交易之外，還透過其他方式讓「非被管制者」執行減量專案來取得碳權。此機制下的碳權通常叫減量信用額度、代表的是減量成效，而非強制性市場中所提的排放額度，而交易此一額度的市場即為自願性市場(voluntary market)。

自願性市場之所以稱之為「自願性」，是因為減量

行動的執行者不是被管制者，他們是自願地來執行減量，排放源可以透過購買碳權來抵減自身的排放，以滿足其可能面對的減量責任，如國際自願性的減量倡議、供應鏈的要求等。碳交易作為一種將溫室氣體排放對環境造成的損害成本予以內部化之工具，促使利害關係人進行決策時能夠將排碳的成本納入考量，進而減少排放量。

二、碳交易之會計處理原則與方式

碳排放納入企業財務報表之概念，早於2004年，國際財務報導解釋委員會(IFRSIC)便發布了「排放權」之解釋令(IFRIC 3)，雖然最終該號解釋已停止適用，但對碳排放計入財報處理，產生重大的意義。對於起步著手碳定價機制的企業而言，可以採





用既有的成本會計系統著手，結合公司既有的成本會計系統，再搭配適當的會計科目進行攤提，將碳費計入資產負債表進行呈現。目前總共有三種普遍被接受的碳交易會計處理方式，簡述如下：

- 1.完全市價法：不論是自市場取的碳權，或由政府配額的排放額度，企業皆以市價方式進行衡量，將排放量乘上每日的市場價值來將碳排放化計入「負債」，並反映於財務報表的資產負債表。
- 2.結清成本法下的初始市價法：碳權的資產認列與衡量及政府補助收入之作法，與「完全市場價值法」相同，差異是在負債認列時的金額，是以相對應的碳權取得成本衡量。
- 3.結清成本法下的名目金額法：政府分配的碳權計入無形資產且成本為零，當公司產生碳排放時，也還不會認列為負債，只有在實際的排放量大於政府分配的碳額度時，超過的差額才會依市場價值，反映為資產負債表上的負債。

目前國際上仍未有一個完整且統一的碳會計制度可以借鏡，但歐盟環境部(EEA)為推動處理排放額度交易之會計及稅務等財務問題，發表「歐盟會員國排放交易指令應用」技術報告(Application of the Emissions Trading Directive by EU Member States)，特別界定歐盟排放額度之法律本質，以作為歐盟會員國處理碳交易財務問題的依據。基於歐盟國情差

異，儘管在上述技術報告指引下，會員國界定排放額度的法律本質仍有些許差異：

(1)界定為金融商品

奧地利、芬蘭、法國、德國、義大利、波蘭、葡萄牙及西班牙等會員國，基於金融管制目的，將碳權視為一般商品。

(2)界定為無形資產

塞浦路斯、捷克、丹麥、匈牙利、立陶宛、馬爾他、荷蘭、斯洛伐克及瑞典等會員國，將碳權視為無形資產(intangible asset)，因此，納入該國FSA的金融工具管理範疇。

(3)未特別界定

保加利亞、艾斯托尼亞、希臘及斯洛維亞等會員國，未特別界定碳額度之法律本質，故碳權的交易並沒有特別金融管制的法律規範。

(4)現貨與遠期交易處理

英國並未將現貨交易視為金融商品，而將之視為一般性商品。然對遠期(forward)及衍生(derivatives)交易，則視為一種特殊投資(specified investment)，故需納入金融工具的管理。芬蘭將現貨交易界定為一般商品，然而，對遠期交易，則界定為金融工具。

由以上數點觀之，其法律本質在歐盟會員國並無一致性的界定標準，而各類碳交易制度中，「被交易單位」的法律性質，對於交易制度運作將產生相當大的影響：具明確法律性質或定位，且得以自由移轉的交易單位，有助於建立各參與者及各交易者對於交易市場的

信心，並確保交易單位的建立市場價格，並反映其真實價值。透過了解碳交易機制，有助於理解未來排放額度與碳權賦予其價值或是資產化，應考量之會計處理方式進行。

結語

企業面對淨零排放壓力，勢必會感到焦慮，企業可透過協助永續治理組織建立、建構氣候風險因應能力、落實淨零排放管理策略、佈局碳交易市場與攜手供應鏈尋求技術創新等五項淨零排放轉型策略，及早因應。企業減碳前「先了解全貌」很重要，先從企業自身盤查、確認排放熱點、自身減量做起，對於針對剩餘排放量，可透過碳交易機制，進行碳權進行抵換。

更是要呼籲企業「換個角度解讀數字」，碳盤查如同會計系統，是一套用來衡量減碳成果的共通語言，讓低碳經濟得以被量化；企業思考減碳路徑時，眼光應該超越數字，必須要有「戰術」，並將碳交易視為邁向零碳策略，及早因應，未來控制碳排放對企業而言，只是很基本的事；企業要把眼光放更遠，思考如何找到低碳經濟中的新角色，「不要只看到限制面，還要看到發展面，兩個角度完全不同」，相對應企業內部ESG治理也應到位。

【參考資料】

- 1.Global Risks Report 2022. Global Risks Report 2022 | World Economic Forum (weforum.org)
- 2.Net Zero Readiness Index 2021. Net Zero Readiness Index 2021 (assets.kpmg)
- 3.Net-zero commitments: Where's the plan? Net-zero commitments: Where's the plan? (assets.kpmg)
- 4.<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/06/kpmg-impact/cop26-reflections-implications-for-business.html>
- 5.Greenhouse Gas Emission Measurement and Reporting Guidelines, Version 18 Feb. 2020, NEA. https://www.nea.gov.sg/docs/default-source/our-services/climate-change/ghg_mr_guidelines_part_1b_mr_requirements_taxable_facilities.pdf
- 6.林泉興，氣候變遷因應法審查在即買碳權、儲碳匯，還能如何直球對決淨零轉型？，CSR@天下，2022年5月
- 7.林泉興，超車歐盟？中國有望躍全球最大碳交易市場，非凡新聞台，2022年4月
- 8.林泉興、葉怡秀，溫室氣體總量管制及排放交易介紹，會計研究月刊436期，2022年3月
- 9.林泉興，企業低碳轉型在即，上市櫃溫室氣體盤查與查證，KPMG提四大低碳轉型因應，2022年1月
- 10.林泉興，KPMG發布企業淨零承諾，八大脫碳指引報告，2021年12月

審計・數位：天、地、人、法

吳趙仁

安侯建業聯合會計師事務所
數位審計部門負責會計師

陳怡如

安侯建業聯合會計師事務所
數位審計部門副總

康綱元

安侯建業聯合會計師事務所
數位審計部門經理

數年前，科技發展所引發的數位化浪潮正席捲著擁有百年歷史的審計行業，一時間各種創新概念、技術嘗試及新團隊組建等議題喧騰一時，但是數年過去了，我們看到了一些成果，一些改變，但總覺得有那麼些雷聲大雨點小，比起亮麗的成功案例，更多的是默默消失的創新嘗試，然後似乎審計工作的日子如常，企業舞弊或造假新聞激起的漣漪或許更引人注目。

同樣是數年前，雷聲跟雨點突然都消失了，COVID-19就以龍捲風般的霸道氣勢，把雷、雨還有其他的一切都捲了進去，以殘酷無情的方式攪和了一番，於是那些看似牛步或沉寂的議題開始重啟討論，並且以驚人的速度落地實行。舉個淺顯的例子，曾有個討論，審計工作能否利用遠端辦公模式執行來增加工作彈性，討論了很久，但肇因於慣例改變的反彈、客戶配合度及沒空學習等，遲遲未能落地。新冠疫情爆發後，數月內居家遠距辦公模式就迅速開始運作了，或許最初不是那麼完善但實實

在在的實現了。回頭檢視這個案例，KPMG能這麼快應對是歸功於資訊單位的軟硬體早已近乎就緒，東風一起，各種阻礙都燒了個一乾二淨。

以上就帶出這次想跟讀者分享的主題：審計工作的數位轉型，有審計數位化及數位審計兩個面向及天、地、人與法四個元素。

審計數位化：自強號變高鐵

審計的數位化，我們的觀點是定義為「利用數位科技將既有程序進行強化」，就如同時速60公里的自強號進化為時速200公里的高鐵，本質都還是軌道列車。更貼近審計實務的例子也可以是從CASIO計算機到使用Excel儲存格運算。此類的改變通常是查核工作效率改善的同時而外附帶有品質提升的可能，涵蓋的範圍除了審計查核程序本身外，用以完成審計服務所涉及的行政庶務、客戶服務或團隊管理等皆屬之。

審計數位化，它能讓我們工作流程更加

順暢，如：函證管理系統與數位函證，獲得審計證據的能力更快更一致穩定；(Computer-assisted audit techniques, CAATs)的進階自動化應用，取代部分耗時耗力但又不涉及高度專業判斷的查核工作；行政流程RPAs及自動化查核工作底稿工具，也都是常見的應用案例。

這邊值得補充一提的是，審計數位化不僅限於個人查核程序的改善，也包括將某種查核工作程序抽離個人改為集中化並運用數位科技來處理，這也是這類型數位化很重要的考量課題。

數位審計：高鐵變噴射機

數位審計，我們的觀點是定義為「數位環境改變使審計得以產生新的方法論」，即因為數位科技的進步讓我們得以實現以往無法觸及的審計查核方式。同樣以交通工具為例，噴射

機是空氣力學與發動機的進化才得實現的，得以跳脫地面軌道的限制，本質與軌道列車完全不同，但同樣都是做為核心交通工具的一種。另，以數據分析做為例子：以往如果客戶開著存放交易文件的倉庫大門，時限內保證讓審計員隨意翻看，通常我們也沒有足夠的資源與能力來全面檢視分析這些資料，很可能只能透過統計方法論來進行抽樣獲取「理論上足夠」的證據，此即是既有審計方法論的標準做法，但實質上有很大一部分的資料其實是沒有被碰觸到的。雖然是符合了理論也遵循了審計準則的規範，但似乎總欠缺了一點讓人信服的說服力。

托數位科技發展的影響，企業能透過ERP保有完整及詳細的交易資料，查核方也可以透過高效能的硬體搭配成熟(或是自研)的分析軟體工具，快速且完整的對這些資料進行更大





範圍或是全面性的檢視來取得更多有助於審計專業判斷的資訊，從而革新以往的純統計方法論，此處也呼應前段的舉例帶給各位一個觀念，高鐵與噴射機並不是互相取代，而是依狀況選擇合適的搭配，數位審計的方法論亦是如此，改變為先掃視(辨識可能的風險點)後凝視(抽樣深度查核)的新方法論，因應前段提及的挑戰點，在查核品質上及提供專業的觀點上能有更好的發揮。

結合審計數位化與數位審計兩者的思維，審計工作的數位轉型的核心目標可以再細分為三個面向：

1.Comprehensive audit

全面性審計，由於數據的數位化與處理大量數據在現今已非不可能的任務，我們更有機會針對所查核的全母體進行大範圍的掃視與數據分析，辨識出可能的風險區塊後再結合傳統審計中成熟的統計抽樣理論去做細查。

(大數據分析、數位資料)

2.Continuous audit

持續性審計，科技帶來的各式軟硬體工具效率、效能與功能的提升，讓傳統審計上只能追著歷史資料的查核方式，提供了更能及時偵知異常，甚至洞察先機的機會。

(資料萃取、分析工具、視覺化工具)

3.Centralized audit

集中化審計，全球產業五花八門，各地法規琳瑯滿目，審計工作相當仰賴對產業與法規的瞭解，透過科技的協助，現在可以較輕易的透過整合式的平台，讓知識與資訊的共享、跨團隊間的合作與交流及與客戶的往來溝通集中化，讓審計工作變的更具效率與及時性。

前面談了審計工作數位轉型的樣貌，接下來再跟讀者分享如何落地的一些考量點：

天：天有不測風雲

數位化的推展能否成功一部份取決於大環境的變化，不僅僅是數位科技的發展是否到位或佈建成本能否達到足夠的經濟效益，有時有許多不是人為可控的環境因素也可能會推動或阻礙其發展，顯而易見的，新冠疫情就是非常經典的狀況。

新冠疫情現在幾乎已經成為了全球日常生活的一部分，出門身體會反射性的尋找口罩戴上，iphone終於可以重新辨識他的主人，在不知客戶廬山真面目的狀態下完成某些查核程序等，大幅改變了我們既有的工作模式，許多過去的規矩與習慣都必須面臨捨棄或是調整，在可預期的未來大概也很難再回歸，我們要面對諸多硬體、軟體及人的考驗，對公司及人員管理都是很大的挑戰。不過也因為疫情的催化，很多因為考量管理難度與人員習性等隱性成本

而處於「積極評估」階段的數位化計畫，都在極短的時間內實現落地並進入實務運用階段。

地：地域不只十八層

除了整體大環境對數位化的影響，接下來需要考量的就是不同的地域特性，這裡面包含人文文化、企業文化、區域產業特性及區域市場特性等許多面向，都會影響數位化發展的進程，以台灣的市場為例，多數的審計客戶屬於中小型的企業(以全球觀點而言)，技術層級與交易模式相對單純，客戶對於審計的需求絕大部份可能是法遵層面多於專業建議層面，對於獲取更好的查核品質及更多的觀點很多時候也是興趣缺缺，會計師事務所最直接要面對的議題就是數位化可觀的投入能否有回收的可能性，畢竟虧本生意是難以持續的。普遍體現的結果就是歐美等大國因為有值得投入的客戶群，所以在很多數位領域都有先鋒式的發展，規模相對較小的區域則更趨向參考大國的成果後再簡化為適合在地使用的方案。而國際型會計師事務所的優勢在於某些區域發展的數位技術有機會因策略考量得以納入全球共通的審計平台，得以讓會員所共享。

人：「人才」是主角、「人」才是主角

人，是審計數位轉型最頭痛的部分，審計本質是需要高度專業判斷的工作，也就是說人

才是核心，任何的數位化成果都是為了讓人在做出專業判斷上有更好的環境，但人性是最難掌握的一個複雜變數。數位化一定會帶來的是改變，各種程度及面向的改變，審計人員能接受多大的變化?要花多少時間接受?其實很難控制。審計工作的模式發展悠久且趨於穩定，加之其相對於很多其他行業是忙碌緊湊的，審計人員很容易在對接受新事物上有抗拒心態，因為你必須投入很多額外時間去學習、適應然後才能活用它。在缺乏誘因或是強制因素(例：準則要求)的狀況下，很少人會主動去改變，尤其是經驗豐富的資深人員。而審計又是一個需要垂直合作的團隊工作，當資深人員不輕易接受新模式時，也直接壓縮了可能具有數位技術力新人的發揮。

再者，要發展數位審計需要的是跨領域的人才，撇除會計審計背景的人要跨足技術領域本身就很有挑戰性，其他如面對審計思維的變化、查核方式的改變、新工具與技術的運用都再再考驗著審計人員的思考彈性與能力。審計行業每年均對外招募大量校園新鮮人，而其中最大宗的科系比例係以會計系畢業的學生為主；近幾年，會計資訊系的新起，也引發各大事務所電腦審計部門分別向該科系積極爭取人才，若考量審計準則公報未來的影響，不僅僅針對電腦審計專業團隊，而係未來成為下一個世代的會計師須有之專業，不管會計系或會計資訊系，勢必也都面臨審視並重新思考相關課



程規畫。近期美國會計師公會(AICPA, 2019) 針對會計師考試是否要因應科技、分析及流程自動化生產的影響而改變考試內容，提出了一份改革草案來看，與此正是不謀而合，因為此項草案最大的變化是在會計師考試時，針對審計科目的科技部份，要求會計師需具備對企業營運流程有全盤的了解，包括自動化、風險和內控，以及需要具備數位和資訊導向的思維(A Digital Mindset)，更重要的是需具備資訊分析能力。因此如何培養出迎合審計數位化世代的「人才」是會計師事務所進行審計工作數位化最重要的課題之一。

法：面對新的風險，要有新的「辦法」，以免被「法辦」

前面跟各位讀者分享審計工作數位化的其中一個面向是數位審計的新方法論，而在其中的一個很重要的關鍵就是資料，可靠的資料(reliable data)，我們花了很多心思及技術應用在對資料的解析上，進而獲取其代表的意義或資訊，而這就代表資料源頭是非常非常重要的，一個一開始就存在錯誤風險的資料所延伸的任何資訊都是難以令人信服的，於實務商業環境，資訊科技蓬勃發展，絕大多數的企業早已仰賴資訊系統來儲存及管理龐大的交易資料，這些資料與交易紀錄形成企業資源規劃系統(ERP)、供應鏈管理系統(SCM)及顧客關係管理系統(CRM)等營運系統的核心，企業透

過這些系統產生的資訊編制財務報表，故財務報表的允當與否與資訊系統產出的資訊息息相關。因此依據審計準則公報相關規範，審計人員在執行風險評估階段，也會發現諸多客戶的營運環境仰賴資訊系統的程度越來越高。尤其近幾年的商業環境變化更加快速，數位轉型議題成為各行各業離不開的話題，在此情況下，審計查核採用電腦審計應會隨之大幅提升。以下要談到的國際審計準則公報第315號(ISA 315)的導入也就代表著因應這個數位審計發展的時代所需要的電腦審計「辦法」。

國際審計準則公報第315號(ISA 315)修正草案工作始於2016年開始討論其預計修正的範圍，並於該年度九月份確立方向，其中一個修正方向重點即著重於加強審計人員應根據不斷變化的「環境」更加了解受查者，而這邊所提的「環境」包括內部控制和風險評估活動。在研議國際審計準則公報第315號(ISA 315)修正草案過程中，實際上也參照了審計監管機構所提供的檢查結果(Inspection Findings)，而該檢查結果指出審計人員在風險評估主要問題在於：對於內部控制了解程度不足，且也未能考慮資訊科技的使用風險。

在金管會證期局專員金敏珊於參與國際證券組織(IOSCO)會計審計及資訊揭露委員會(Committee on Issuer Accounting, Auditing, and Disclosure, Committee 1) 2017年度第一次會議出國報告中提及：該會議亦針對簽證會

計師對查核程序之考量討論結果中，希望獲得對實務運作或電腦系統及軟體之理解，並儘可能簡化ISA315中使用較複雜之語言或開發其他輔助工具以更有效地運用準則條文內容，除要求簽證會計師在進行對受查企業之了解時必須獲得對企業產業模式之完整性，另需考量於執行公共部門之審計，相關指引是否可以作為簽證會計師於評估持續性時，一併作為風險評估過程的一部分。是以本次ISA 315修正版中，資訊科技議題於審計工作中評估風險之考量，被視為本次修正版中最重要的變革之一。

我國審計準則委員會先前以參酌IAASB所發布之國際審計準則（International Standards on Auditing, ISA）第315號，據以制定我國審計準則公報第48號「瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險」（以下簡稱48號公報）。而隨著國際審計準則第315號修正版已確定於2019年底公告，中華民國會計研究發展基金會也於2020年度開始著手針對該修正版研擬修正國內審計準則公報，目前預計將發佈全新的審計準則(預計為審計準則公報第75號)作為取代原依據國際審計準則第315號制定的48號公報。

本次公報之變動中有兩大項目，係與電腦審計習習相關。

1.新公報要求評估受查者資訊系統應包括了解該資訊環境，且應同時考量相關資訊風險，不論是在應用系統層面或是其資訊環境面。

也為了讓受查者在實務工作上更能理解，在應用解釋說明章節中，提供更多解釋與說明。

2.新公報對於資訊科技及系統的多元考量，針對資訊系統環境複雜度考量提供指引，將風險考量特性與資訊科技做更緊密的連結，如：資訊安全風險(Cyber Security)

這兩大項目預期將加速審計行業對於審計員在資訊素養提升及資訊科技人才需求的增加，也呼應了審計數位化世代「人才」的重要性。

綜觀以上幾點分享，審計工作的數位轉型已是不可擋也不可逆的趨勢，如何在這股轉型的風暴上站穩腳步甚至大幅前進，將是各個事務所及從事審計工作的每個人必須要面對與思考的事情。長久以來，審計人自豪的專業與素養，或許可利用此次的審計數位轉型重新打造審計人的社會地位，創造「審計」另一個價值與意義。



「非金融負債之評價」公報 的背景與特殊議題

王全三

台大會計學系教授

王瑄

元智大學管理學院會計學群助理教授

葉疏

台大會計學系教授

國際評價準則理事會(International Valuation Standards Council，以下簡稱IVSC)於2019年發布國際評價準則第220章(International Valuation Standards 220，以下簡稱IVS 220)，置於IVS第二篇「『資產』準則」中，規範非金融負債(non-financial liabilities，以下簡稱NFL)的評價。評價準則委員會參考IVS 220，於111年1月21日發布，並自同年3月31日起實施第14號公報「非金融負債之評價(以下簡稱本公報)」。

由於NFL的評價，涉及許多新觀念，本文先介紹IVS的體例、釐清陌生詞彙的涵義，並說明成本法較不適用NFL評價的原因。除本公報的背景說明外，另包括本公報的前3節及第4節的部分條文。至於NFL評價特定方法的特徵(即本公報第4節至第6節)，以及評價NFL的四項特殊考量(即本公報第7節至第10節)，則

於下期文章中詳細介紹，希望能增進讀者對於IVS及本公報的理解與運用。

本公報規範NFL之評價，共53條，分為11節。IVS 220有12節，其第7節標題為：「成本法」，僅有二條文，即s. 70.1及s. 70.2。S. 70.1內容為：由於參與者通常期待自履約投入中獲得報酬¹，因而NFL之評價甚少使用成本法，S. 70.1亦成為本公報第14條第2項。S. 70.2內容則為：於決定是否使用成本法以評價NFL時，評價人員必須遵循IVS 105 s. 60.2及s. 60.3。然而，由於評價準則系列尚未包括IVS 105，故本公報不含s. 70.2。

IVS 220之所以包含S. 70.2，是因為IVS的架構(framework)主要有二大部分。第一部分是第一篇「通常準則 (General Standards)」或「共通準則」，共5章；第二部分則為第二篇「資產準則(Asset Standards)」，共7章。

¹ 本公報第11條說明NFL之參與者，除負擔履行NFL義務之企業外，尚可能包括：可類比公司或競爭者等。

此外，尚有篇幅較短的前言(introduction)、詞彙(glossary)及索引(index)，共同構成完整的 IVS。

上述IVS「共通準則」相當於成文法典中的「總則」，適用於IVS「資產準則」中的各個章節，因為「資產準則」中的各別章節，僅就特定類別之「資產」評價，制定僅適用於該「資產」類別之規範，相當於法典中的「分則」。例如，IVS 220是針對如何評價NFL所制定的額外規範，基本規範則訂定於IVS「共通準則」。

IVS第二篇「『資產』準則」中含有「非金融負債(NFL)」之評價規範，暗示著IVS 220為新增的章節。國際評價準則理事會(IVSC)於2017年至2018年間，認為有制定NFL評價規範之需求，便提交予IVSC的企業評價委員會(Business Valuation Board)，於2019年1月初至同年4月初徵求意見，最終在2019年7月31日發布IVS 220，並自2020年1月31日起適用更新版IVS。

IVS「通常準則」或「共通準則」中的IVS 105，其標題為：評價方法及特定方法(Valuation Approaches and Methods)²。其中，IVS 105 s. 60.2係規範應該(should)使用成本法，並且賦予成本法「顯著權重(significant weight)」的三種情況：(1) 參與者能不受法規

限制，重新創造一個相同實質效益之資產，且該資產能夠及時被重新創造，以使參與者得以立即使用該標的資產，無需支付顯著的代價；(2) 資產不直接產生收益，且該資產的特殊性質使收益法及市場法均不適用；(3) 所採用的價值標準(the basis of value)，其基礎係建立於重置成本(replacement cost)，例如重置價值(replacement value)。而適用s. 60.2之前提為：必須至少具備上述三種情況之一。

IVS 105 s. 60.3則補充 s. 60.2，規範可能(may)使用成本法，並且賦予成本法「顯著權重(significant weight)」的三種情況，此時評價人員應考量是否可以運用其他評價方法，並給予權重以驗證成本法所顯示的價值：(1) 參與者能重新創造一個相同實質效益之資產，但可能受到潛存的法規限制，或重新創造該資產相當耗時；(2) 當成本法可以檢驗其他方法的合理性時。例如，使用成本法以驗證一個企業的繼續經營價值高於其清算價值；(3) 資產係近日新造，因而成本法所使用的假設有高度的可靠性。而適於s. 60.3之前提亦必須至少具備上述三種情況之一。

上述s. 60.2及s. 60.3均提及顯著權重(significant weight)，其中「顯著(significant)」係IVS定義的詞彙(glossary)，並不一定具有中文「重要」或「突出」的意義，而是必須

² 會計研究發展基金會規劃將IVS 105制定為評價準則公報第15號「評價方法及評價特定方法」。



交由專業判斷(professional judgement)來分析「程度」的特殊詞彙。當投入(inputs)、假設(assumptions)、特殊假設(special assumptions)及所適用的評價方法³、評價特定方法等特定方面，其應用可能會影響評價使用者的經濟決策或其他決策時，則對這些方面而言，該投入、假設…或評價特定方法，應該被認為是「顯著」的。

NFL評價需於「資產準則」中制定額外規範，有三個主要原因：第一、NFL的定義及特殊性；第二、NFL的評價方法(valuation approach)、評價特定方法(valuation methods)，以及第三、NFL評價的四個特殊考量(special considerations)。

IVS 220 s.80.1列示出四項特殊考量，並分別成為IVS 220的4個主要段落：(1)NFL之折現率(Discount rates for Non-Financial Liability)；(2)估計現金流量與風險邊際(Estimating Cash Flows and Risk Margins)；(3)移轉之限制(Restrictions on transfers)；(4)租稅(Taxes)。本公報亦將此四個特殊考量，分別列為本公報第7節至第10節之標題，亦即除「附則」以外，列於IVS 220中的最後4節。

本公報將IVS 220的導論(Introduction)，

稱為第2節(非金融負債評價之基本準則)，內含9個條文(第4條至第12條)。其中，第4條(s.20.1)規範，就NFL評價之規範目的而言，NFL的定義為：必須提供商品或勞務之非現金履約義務(non-cash performance obligation)之負債⁴，而適用本公報的負債，其非現金履約義務可為債務的一部或全部，但本公報及IVS均不包括具有特殊性質之NFL，亦不包括需要特殊評價技術之NFL。例如，「或有對價負債(contingent consideration liabilities)」即未於IVS 220及本公報中加以規範。原因係制定IVS的IVSC認為「或有對價負債」具有特殊性，應單獨研議並制定規範。

所謂「或有對價負債」係指負債之相對給付具有不確定性，而非或有負債(contingencies)，亦非負債準備(provisions)。換言之，環境負債、資產除役義務雖屬於或有負債或負債準備，但只要環境負債、資產除役義務的對價是確定的，二者就不是或有對價負債。例如，律師提供服務的義務是NFL。但若律師提供之服務有後酬，則屬於或有對價負債，雖然同時亦是NFL，但此NFL的評價，即不屬於本公報的規範對象。綜言之，當未來特定事項發生或滿足時，NFL履約者可獲得額外

³ IVS中的假設可分為二大類：一、與評價基準日事實不相符之假設，稱為特殊假設；二、與評價基準日事實相符之假設，則為單純的假設。若某種假設會影響評價報告使用者的決策，則該假設應為IVS的顯著(significant)假設。此外，有時significant翻譯為「重大」。

⁴ 本公報及IVS 220均未定義負債(Liabilities)。但應係依國際財務會計準則公報觀念性架構定義之負債。

給付時，此種NFL屬於或有對價負債，不在本公報規範之範圍內。⁵

本公報及IVS之所以排除或有對價負債，係因或有對價負債具有較高的複雜性。NFL的特徵之一，即是參與者通常預期自履約投入中獲得報酬，IVS及本公報均特別規範評價人員應如何估計報酬、如何估計成本加成(或投入加成)。例如本公報第19條(s. 50.5)、第30條(s. 60.5)、第31條(s. 90.1)等。若NFL報酬再因未來事件或情況之發生與否，而又有不同金額，將增加NFL評價的困難程度，因而IVSC將另行規範或有對價負債。所以本公報第6條規定，即使某些或有對價負債可能具有非現金履約義務，但此種負債非屬本公報之範圍(s. 20.3)。

確認評價標的是否符合NFL之定義需要評價人員的專業判斷。本公報第5條參照IVS 220 s.20.2，列示因給付內容的全部或一部可能(may)為非現金，且可能(may)適用本公報的負債如下⁶：

1.遞延收入或合約負債。例如，為履行客戶的

訂購合約，而必須生產製造的冷氣機。又如，律師對已收取酬金所應提供之勞務。

2.保固。例如，汽車製造商對其生產車輛的保固義務。

3.環境負債。例如，化工廠對污染場地的復原或回復義務。

4.資產除役義務。例如，為處理廢棄工廠之退役，所必須完成的約定事項。

5.客戶忠誠計畫。例如，航空公司對已經提供給乘客的點數，未來有以商品或勞務贖回的義務。

6.電能購售契約。例如，應由生產者對消費者提出的電力供給。

7.某些訴訟準備與或有事項(certain litigation reserves and contingencies)。例如，化工企業因化學浩劫或災害而需承擔清理環境之非金融義務⁷，以及

8.特定補償性負債與保證(certain indemnifications and guarantees)。例如，OEM代工合約的供應商，對其代工製造產品所造成的損害，應負擔損害賠償的責任。其中，因補償性負債

⁵ 實務上或有對價負債大多為金融負債，因不屬於NFL，其評價就更不屬於本公報之規範。例如，或有價值權利(contingent value rights, CVRs)即為或有對價負債的一種，因與CVRs相關之履約義務，通常為現金給付。例如，若達到某種約定績效時，被收購企業普通股股東可獲得額外之現金，屬於金融負債，不屬於NFL。

⁶ IVS 220 s.20.2的部分原文為：A non-exhaustive list of liabilities that may in part or in full require a non-cash fulfilment and be subject to IVS 220 Non-Financial Liabilities includes: deferred revenue or contract liabilities…。其中的may同時為require及be的助動詞，且屬於IVS的詞彙(glossary)。依據IVS對may的定義：係指評價人員有責任去考量的行動及程序。亦即需要評價人員注意及了解的事物，評價人員如何及是否執行此類事物，應依據符合準則目標之專業判斷。

⁷ IVS 220 s.20.2中的litigation reserves and contingencies(訴訟準備與或有事項)係會計用語，而非法律用語。因為在Opportunities for Obtaining and Using Litigation Reserves and Disclosures一文中(登刊於Ohio State Law Journal Volume 63, Number 4,2002, 作者Matthew J. Barrett係Notre Dame Law School的法學教授)，註腳4指出litigation reserve、litigation contingency reserve、reserve for litigation及類似詞組，均指會計人員用於描述：「企業在訴訟中可能負擔的不確定性義務」。



(indemnifications)所產生義務(indemnity)，不限於金錢上的損害賠償義務，而是賣方(通常為產品或勞務的原始提供者)在合約中的「積極作為」義務，目的在使合約的買方不受第三人訴訟的威脅或干擾。例如，在Walmart與其供應商乙的買賣合約中，可以約定買方(即Walmart)為「義務(indemnity)的權利人(即indemnitee)」，因而有權要求擔任供應商的賣方(即indemnitor，也就是indemnity的義務人：供應商乙)，在發生契約第三人(通常為Walmart的零售客戶)，向Walmart就供應商乙之產品或服務瑕疵，提出索賠或指控時，由供應商乙負責出面解決。

在制定第5條及第6條的過程中，有二個主要討論的議題。第一、負債(Liabilities)與義務(Obligations)的異同？因為在IVS 220 s.20.2(即本公報第5條)的列舉中，包括「某些或有對價『義務』(certain contingent consideration obligations)」，惟s.20.3(即本公報第6條)卻將「某些或有對價『負債』(certain contingent consideration liabilities)」排除於本公報規範的範圍。

義務的範圍應該大於負債的範圍。例如，民法第199條規定：「債權人基於債之關係，得向債務人請求給付。」所以負債係指特定人(即債權人與債務人)之間的特定關係。但義務除存在於民法債篇外，亦存在於民法總則、物權、親屬及繼承等篇章中，不限於特定人之

間。所以第5條從寬舉例，惟僅當義務成為具體的負債時更需要評價，且或有對價負債之評價，依第6條之規定，並不在本公報規範的範圍。即便從財務會計的觀念來解析義務與負債的關係，亦可以達到相似的結論，因為財務會計準則以「義務」作為定義「負債」的條件之一，但只有在「義務」存在可能性相當高時才認為「負債」，也就是義務的範圍大於負債的範圍。

第二個討論議題是s.20.2(即第5條)與s.20.3(即第6條)的關係為何？依據中文語感，若能強調s.20.2中的「可能(may)」，並將be subject to譯為受IVS 220的影響，應能降低在第5條就NFL舉例後，卻又在第6條加以排除的困擾。換言之，即使「或有對價義務」的一部或全部「可能(may)」以非現金履約，且可能受到IVS 220規範的影響(be subject to)。但由於「或有對價『負債』」因對價具有不確定性，即使其履約方式是NFL，其評價仍不在本公報及IVS 220規範之範圍內(s.20.3，即本公報第6條)。

NFL所涉及的金額可能相當巨大。例如，依據Capital IQ 2019年資料顯示：美國航空(American Airlines)因客戶忠誠計畫(Loyalty Program)所生的NFL，價值約為86億美元、達美航空公司(Delta Airlines)約為67億美元、聯合航空(United Airlines)約為52億美元、萬豪酒店(Marriot)約為57億美元、希爾頓酒店

(Hilton)約18億美元。

在評價目的、評價標的及價值標準的相互配合方面，第12條(s.20.9)列示四個評價NFL的可能目的⁸，並進一步要求評價人員瞭解、判斷NFL是否應予評價，以及究竟係對NFL單獨評價，抑或是與其他資產合併評價。例如，究竟係對汽車的保固加以評價，還是對附有保固的汽車加以評價。值得注意的是IVS 220 s.20.9，即本公報第12條討論的四個評價目的，而未特別論述「交易目的」之NFL評價，應是在呼應第10條第2項第3款(s.20.7)：「NFL及其相應資產之市場通常流動性極低」，換言之，NFL甚少交易。

第11條(s. 20.8)說明NFL之參與者，可能包括發行第三方保固單之發行人及其他參與者⁹。換言之，NFL之參與者除負履行NFL義務之企業外，尚包括可類比公司或競爭者，因此除持有該NFL之企業所處的產業外，評價人員應考量是否另有參與者或市場，以便掌握參與者。

NFL之參與者會在許多方面影響NFL的評價。例如，參與者通常預期自履約投入獲得報酬，所以NFL之評價較少採用成本法(第14條第2項，s. 70.1)。又例如，在選擇評價方法及評價特定方法時，評價人員應考量：參與者於攸關市場所採用之方法(第15條第1項第4

款，s. 40.2)。簡言之，因NFL的參與者，具有與NFL相關之知識、經驗或利害關係，可提供NFL評價的重要參考。

本公報及IVS 220的第3節是價值標準(Bases of Value)。第13條(s. 30.1)類似無形資產評價指引中的第5條，均要求評價人員於執行評價時，應依據評價案件之委任內容及目的，自主選擇適當之價值標準，因為決定適當之價值標準，係評價人員之責任與專業¹⁰，所以儘管評價人員應考量委任人或其代表之指示及所提供之輸入值，但評價人員仍不得以取得指示及輸入值為理由，而使用對於評價目的而言，並不適當之價值標準。例如，作財務報導目的之評價，即便委任人指示以投資價值為標準，評價人員仍不應採用投資價值，作為財務報導目的評價之價值標準。

評估NFL之價值，具有本質上的複雜性。例如，汽車製造商對於因其材料或製造工藝方面的缺陷，對汽車在保固期間負有修理、更換或調整的義務。但汽車製造商保固義務之NFL價值高低，會因保固條件所設定的期間、里程數、產品類型及銷售地理位置的不同，而有差異。換言之，相關因子的潛在變動程度、不確定性，以及各項假設的變動，均會重大影響汽車製造商保固義務之NFL價值，進而影響其財

⁸ IVS 220 s.20.9，即本公報第12條討論四個評價目的：財務報導目的、稅務目的、法務目的、管理目的。

⁹ IVS 220 s.20.8 列舉NFL之參與者，包括保險公司(insurance companies)。但保險局建議刪除，因其認為：NFL不屬於我國保險業之經營實務，且第11條未能進一步解釋將保險公司列舉為非金融負債交易參與者之理由。

¹⁰ 參見第4號公報第15條。



務狀況及營運績效。此外，保固亦可能受其他相關因素的連動影響。例如，安全召回、廢氣召回服務及客戶滿意度專案服務等，亦可能影響汽車保固NFL的實質範圍。此外，即使汽車製造商為保固認列負債，但汽車擁有人卻甚少於汽車價值外，另列示汽車保固的單獨價值。

上述對汽車保固的舉例可以看出，其中一個NFL的主要特徵便是欠缺資產負債的對稱性(the absence of asset-liability symmetry)。換言之，NFL的價值通常不能經由該NFL相對應的資產價值來推斷。因此通常無法先衡量該NFL相對應資產的價值，再令該資產價值等同於NFL價值，進而得出NFL的價值。簡言之，NFL的評價通常應由債務人履行義務的角度出發，也就是IVS 220中，所謂的負債架構(liability framework，見第9條，IVS 220 s. 20.6)¹¹。

本公報第10條，即IVS 220 s. 20.7，列示三個NFL價值不能調節至對應資產價值的原因：

- 1.NFL之交易對方無可以認列或記錄之相應資產(例如，資產除役義務)，或NFL僅可與另一資產一併移轉(例如，與汽車相關的保固，僅能隨同汽車一併移轉)；
- 2.NFL之相應資產可能由不特定多數人所持有

(例如，環境負債或客戶忠誠計畫)，因而辨認及調節資產價值於實務上不可行；

- 3.NFL及其相應資產之流動性極低，因而產生不對稱之資訊、高買賣價差及資產負債不對稱性(例如，在電力係由獨占廠商供應之地區，提供電力的NFL，通常流動性極低；此外，在司法管制較嚴格的地區，訴訟準備與或有事項，通常流動性極低)。

當交易對方有認列與NFL相應資產時，依據本公報第10條第1項規定，在與其相應資產之價值標準一致的情況下，評價人員必須評估二者價值是否反映資產負債的對稱性。換言之，具有相應資產之NFL，其評價需額外調節資產價值與負債價值。此外，第10條第1項規定：某些不屬於評價準則公報定義的價值標準¹²，在特定情況下會亦要求評價人員考量並調節NFL至相應的資產價值，此時評價人員應瞭解並遵循與特殊價值標準有關的法規、判決及解釋性指引¹³。例如，民事損害賠償就是一種特殊的價值標準，因為負擔損害賠償責任的債務人，對此種偶發且法定的債務，通常不會要求報酬或利潤。

本公報及IVS 220對NFL之評價方法及評價特定方法有二個主要的補充規範。第一，

¹¹ 亦有評價準則委員會委員認為：負債架構係指履約義務的成本及成本加成。

¹² 評價準則第4號公報第16條參考IVS 104 s. 20.1，列示五種價值標準：市場價值、衡平價值、投資價值、含綜效之價值、清算價值。且不禁止評價人員採用未於評價準則公報中定義之價值標準。

¹³ 評價準則中的「判決」若能以「裁判」來包括裁定及判決，應能包括公司法第187條等規定，由法院以裁定，而非判決，對評價標的之價格表示意見的情形。

NFL評價特定方法具有跨評價方法的特性，因而評價人員如果須要歸類某一種評價特定方法至評價方法時，應運用專業判斷，不必依照本公報之分類(第14條，s. 40.1)。換言之，雖然NFL的主要評價方法仍為市場法、收益法及成本法，但某一種評價特定方法可能含有一種以上的評價方法要素。例如，本公報第18條(s. 50.4)要求評價人員於採用非市場法之其他評價方法時，仍應充分使用市場基礎之輸入值，即混用市場法及其他評價方法。

又例如，第30條(s. 60.5)以收益法評價NFL的第一個步驟是估計履約成本，而估計成本原為成本法的要素。此外，第二個步驟是估計對履約投入的合理加成(第30條)。當該履約投入之成本係推導自第三方供應商或承包商之實際價格、報價或估計價格，則此等成本已經包含第三方之期望利潤水準。此種依據第三方供應商或承包商之實際價格、報價或估計價格，作為推估履約成本的動作，就是以市場法的要素，用作收益法之評價。

本公報第二個補充規範，是特別著重收益法的運用，且認為成本法甚少運用於NFL的評價，市場法則居中¹⁴。因為NFL的市場參

與者通常會要求履約的報酬，故第14條第2項(IVS 220 s. 70.1)規定：NFL之評價較少採用成本法。此外，市場法亦因較少相同或相似NFL之交易，而不常使用(參見第17條及第18條，s. 50.1至s. 50.4)。綜言之，第15條(s. 40.2)說明：評價人員應依據評價標的NFL之特定情況(即評價目的、價值標準等)，選擇最適當之評價方法及評價特定方法，並無單一方法可適用於每一可能情境¹⁵。惟評價NFL的通常方法為收益法，其次依序為市場法及成本法。本公報及IVS220均未特別介紹成本法的評價特定方法。

綜上所述，NFL的範圍甚廣，至少包括遞延收入、合約負債、保固義務、環境負債、資產除役義務、客戶忠誠計畫等項目，且金額可能相當巨大，對財務報表應有重大影響。但NFL欠缺資產負債的對稱性，且參與者通常預期自履約投入中獲得報酬，所以本公報建議使用收益法以評估NFL的價值，並指出成本法通常不適用於NFL的評價。本公報並於第4節至第6節中，詳細介紹收益法及市場法的評價特定方法，以及評價NFL的四項特殊考量(即本公報第8節至第10節)，第4節至第10節的內容，將於下期文章中詳細介紹。

¹⁴ 市場法及其評價特定方法規範於第16條至第27條，共12個條文。收益法及其評價特定方法規範於第28條至46條，共19個條文，其中第31條至第37條係規範NFL評價之折現率、第38條至第46條則規範估計現金流量與風險邊際，均屬收益法及其評價特定方法的範疇。

¹⁵ 第15條之規範類似「無形資產評價之指引」中的第7條，二者均要求評價人員依個案，選擇最適當之評價方法及評價特定方法，且二者皆要求評價人員，於選擇評價方法及評價特定方法時，至少應考量五件事項：(1)所選用的價值標準及前提，且此價值標準及前提之選定，係依據評價案件之委任內容及目的；(2)可能選用之評價方法及評價特定方法的個別相對優點及缺點；(3)就評價標的(於本公報中為NFL)之性質而言，每一方法的適當程度；(4)參與者於攸關市場中所採用之方法；(5)資訊之可得性，因而能取得資料，以滿足於所選擇的評價方法及評價特定方法。

國際觀點及實務～淺談永續 低碳趨勢下之會計師角色定位

林佳君

會計師公會研究員

戴興鈺 審稿

全聯會國際事務委員會主任委員

前言

永續低碳趨勢已襲捲全球，各國會計師專業組織紛紛運用多元管道，提供此新興領域對會計師攸關影響之洞見及倡議。近期國際間之大型會議，例如：馬來西亞會計師公會今年6月舉辦之2022年國際會計師會議，即鎖定【領導環境、社會與治理，圖解永續】為主題；國際會計師聯合會(International Federation of Accountants，以下簡稱IFAC)更呼籲會計專業必須在氣候報導和其他重要之環境、社會和治理揭露及其確信方面發揮領導作用，並持續與會員組織及其他機構共同合作，支持及協助專業會計師在氣候行動

之參與，亦全力支持及促進國際永續準則理事會(International Sustainability Standards Board，以下簡稱ISSB)¹制定更全面的全球永續準則，今年11月第21屆2022年世界會計師大會(World Congress of Accountants，以下簡稱WCOA)²之主題特別選定【建立信任，實現永續】，顯見環境、社會與治理(Environmental、Social、Governance，以下簡稱ESG)及永續議題，已成為會計師界最夯之關注焦點，更是會計師之必修學分。

此外，國際及國內法規日益增強碳盤查及查證之力道，低碳轉型將重新定義市場規則。目前國際間溫室氣體之驗證機構，係以環境、

¹ 國際財務報導準則基金會(IFRS Foundation)基於ESG相關資訊之揭露，面臨領域不同及標準不一，故將不同面向之資訊揭露架構(氣候相關財務揭露(TCFD)、永續會計準則(SASB)、氣候揭露標準委員會(CDSB)等)予以整合，業於2021年11月成立國際永續準則理事會(ISSB)，並於2022年3月發布二號國際財務報導準則永續揭露準則草案，分別為第S1號「永續相關財務資訊揭露之一般規定」與第S2號「氣候相關揭露」之草案，強調揭露投資或企業價值相關之資料，允許企業選擇於財報附註、管理階層評述或以參照等方式揭露，重大性門檻則交由企業自行判斷，目前正在進行意見徵詢中(截止日為2022年7月29日)，計劃年底前發布新標準，對已採用IFRSs之國家是否採行新的永續準則，ISSB給予選擇彈性，回歸由各國政策決定。

² 世界會計師大會(WCOA)，每四年舉辦一次，俗稱“會計專業之奧林匹克”，是最負盛名的全球專業會計師盛會之一，在IFAC主持下舉行，由來自IFAC會員國130多個國家之6,000名代表，與世界各地之其他會計和金融專業人士交換意見，並就專業當前之議題和趨勢進行討論，亦可將遠見者和領導者之專業知識帶到世界舞臺前沿。2022年WCOA由印度特許會計師公會(Institute of Chartered Accountants of India, ICAI)首次採實體及線上模式於印度孟買舉辦(11/18-11/21)。

工程、諮詢、碳驗證服務等驗證機構為主流，會計師事務所參與度相對較少，惟會計師界應可透過提供教育和技術指引方式，將此新的碳主題事項，與會計師之基本技能及能力、專業判斷和誠信相結合，協助會計師了解並進一步主動積極參與此溫室氣體驗證服務市場。以國際間規定溫室氣體排放須第三方驗證，且溫室氣體驗證機構須由政府單位認可者，例如：澳洲潔淨能源管理署(CER)、新加坡國家環境局(NEA)等觀之，二者認可之溫室氣體驗證機構中，會計師事務所已佔3成以上；亦有些溫室氣體驗證機構係來自獨立認證機構之認證，例如：北美氣候登錄方案之美國(ANSI)認證、日本(JAB)認證，被認證之名單中亦出現會計師事務所，顯示不論是澳洲及新加坡政府之認可，或是美國及日本獨立認證機構之認證，溫室氣體驗證機構量能中，會計師事務所實為不可或缺之角色。

思考永續低碳發展趨勢下會計師角色定位時，可藉由掌握國際專業會計組織對ESG、永續與會計師攸關性之最新探討觀點，以及了解主要國家溫室氣體驗證機構概況著手，進而師法國際最佳實務。是以，本文綜合國際觀點，e.g. IFAC、歐洲中小企業會計師和審計師聯合會(European Federation of Accountants and Auditors for SMEs，以下簡稱EFAA)、英國皇家特許會計師公會(The Association of Chartered Certified Accountants，以下簡

稱ACCA)、澳大利亞&紐西蘭特許會計師協會(Chartered Accountants Australia and New Zealand，以下簡稱CA ANZ)、美國會計師公會(The American Institute of Certified Public Accountants，以下簡稱AICPA)…等及實務之初步發現(網路搜尋美國、英國、澳洲、日本、新加坡…等部份碳權確信服務提供者)，分成下列三個方向臚列說明如后。

壹、永續生態圈中之會計師價值

貳、會計師於此新興領域中應如何定位？

參、可採取之三項因應措施

壹、永續生態圈中之會計師價值

永續發展已躍升成為全球資本市場及金融市場之新顯學，永續生態圈由政府、企業、市場相關周邊單位共同建構，肩負公共利益責任之會計師，亦應致力了解並將ESG納入執業實務。會計師不但可提供有助於強化永續資訊之高品質及可信賴度之獨立第三方確信服務，亦是帶領企業邁向永續之路，協助提高企業對永續性意識及雄心之最佳人選，特別是中小企業在面對永續攸關報導及確信之需求日益成長，以及未來國內外供應鏈可能要求進行碳盤查情況下，囿於人力及資源有限，缺乏永續低碳轉型所需之專業技能，更需要會計師予以輔導協助。

英國皇家特許會計師公會(ACCA)、澳大利亞&紐西蘭特許會計師協會(CA ANZ)2021



年11月共同發布之「中小企業如何創造更為永續之世界」專業洞見報告指出，永續諮詢業務之成長，鼓勵會計師事務所應主動出擊去開

發此方面之業務，並可藉由提供建議、建立連結、確定影響，以及嵌入性永續之方式，於永續生態圈中增加會計師之價值。

表一 永續生態圈中增加會計師價值之簡表

項次	方式	例舉說明
一	提供建議	引導客戶有關新興之報導架構、碳會計等。
二	建立連結	將永續之經濟趨勢及政府倡議，連結至客戶之策略、商業模式及績效。 與其他專家連結及共同工作，俾以協助永續實務之採用。
三	確定影響	協助攸關報導架構之揭露。 協助應對氣候風險管理及計算碳足跡。 提供永續資訊之外部確信。 獲得政府獎勵及補助。
四	嵌入性永續	會計師事務所和參與永續倡議之系列組織建立網絡。 協助分析客戶之碳足跡、供應鏈等。 變得更具多元化和包容性。

參考資料來源：ACCA & CA ANZ, How SMEs can create a more sustainable world -A playbook for accountants in practice and finance teams in small and medium-sized organization (P21~P22, 2021/11)

貳、會計師於此新興領域中應如何定位？

因應國際間各國政府、著重永續投資、倡導綠色和永續金融之各界利害關係人，以及產業界推動氣候行動之相關倡議，企業日漸透過多方管道，例如：網站、年報、企業社會責任(Corporate Social Responsibility，以下簡稱CSR)報告、ESG報告、整合性報告(Integrated Reporting，以下簡稱IR)，或永續報告(Sustainability Report)等方式，揭露永續攸關資訊(含溫室氣體排放、碳足跡等碳權數據)。此類非財務資訊，係成功對應ESG攸關議題及氣候變化之關鍵因素，對於永續投資及融資之決策，更具有重大影響，實應要求具有

與強制性財務報告相同之嚴謹性和高品質。

因此，誠信與專業並重，為企業好夥伴之會計師，在此快速新興之永續低碳領域中，應可定位為永續攸關確信及非確信(諮詢及輔導)專業服務提供者，範圍涵蓋永續資訊之報導、確信及諮詢、溫室氣體排放之驗證及相關諮詢、永續債務市場之驗證及認證等，並時時關注市場發展趨勢，思考其他可能之專業服務領域。

目前國際間會計師執行永續攸關資訊之確信時，多數係採用國際審計與確信準則理事會(International Auditing and Assurance Standards Board，以下簡稱IAASB)發布之確信準則(International Standard on Assurance

Engagements，以下簡稱ISAE)，主要為ISAE3000(修正後)【非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件】³，係用於執行一般永續資訊確信(含永續債務驗證)之確信案件，以及ISAE 3410【溫室氣體盤查聲明確信準則】⁴，特別用於溫室氣體排放驗證之確信案件。

一、永續資訊之報導、確信及諮詢之專業服務提供者

鑑於會計師之專業技能，兼具對公司商業模式、風險、流程和績效之了解、永續因子之知識，以及與專家合作之能力，執行永續資訊之確信服務係以國際審計與確信準則理事會(IAASB)之國際確信準則【非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件】【ISAE 3000(修正後)】、品質管理標準，以及職道架構為基礎，IFAC於2022年2月發布簡明行動號召指出，會計師具有執行高品質永續確信之能力，可強化永續揭露之可信度，對永續資訊確信擁有獨特之定位。2021年6月IFAC「永續確信之現況報告」經檢視全球22個司法轄區1,400家公司標竿研究結果，被複核公司中超過9成以上公司已報導一定程度之永續資訊(其中5成以上已對其永續資訊提供一定程度之確信，此類確信案件中，由審計或審計聯屬事務所執行者

係佔6成以上)，顯示在永續資訊確信實務上，會計師具有強大之存在感。

會計師受惠於紮實之教育訓練、持續專業進修及對職道守則之承諾，擁有必要之核心能力及道德羅盤，歐洲中小企業會計師和審計師聯合會(EFAA)相信，會計師不但可協助提供中小企業攸關建議(e.g.如何進行永續之轉換、如何調整資訊系統以提供永續資訊)、為中小型客戶編製永續報告，並可提供永續報告確信等專業服務。EFAA提醒中小型事務所，面對永續報導及確信服務市場之強大競爭對手(包括：永續顧問、大型事務所及其他機構)，將需要磨練領導和合作等軟技能、吸引和留住新的人才，並發展ESG及永續主題之新專長，以建立提供高品質永續報導及確信服務之能力。

美國會計師公會(AICPA)及英國皇家特許管理會計師公會(Chartered Institute of Management Accountants，以下簡稱CIMA)於2021年2月發布【ESG報導及簽證：審計執業者之路徑圖】亦指明，提供永續資訊第三方確信服務者，涵蓋獨立會計師事務所(出具複核或檢查層級之簽證報告)，以及來自工程和顧問公司(提供驗證或認證服務)，AICPA並發布指引【永續資訊(包括溫室氣體排放資訊)之簽證案件】，協助執業者執行永續簽證案件。

³ 我國會計研究發展基金會已以ISAE 3000(修正後)公報為基礎，制定確信準則公報第一號【非屬歷史性財務資訊查核或核閱之確信案件】，並自2016年起已實施；公報編號自2022年12月15日起，將配合國際準則改為確信準則3000號。

⁴ 我國尚未引進ISAE 3410號公報。



二、溫室氣體排放之驗證及相關諮詢之專業服務提供者

日本會計師公會(Japanese Institute of Certified Public Accountants，以下簡稱JICPA)網站上公開列示會計師對CSR可提供之相關服務，除CSR報告確信及相關諮詢服務外，並包括溫室氣體排放之驗證及相關諮詢服務，主張會計和審計技術有助於驗證公司溫室氣體排放量和減少量，亦指出目前執行此類審查之機構，涵蓋審計公司子公司及ISO認證機構。

為利進一步了解國際碳權(溫室氣體排放/抵換)確信服務之現況，2022年3月以網路搜尋方式，進行主要國家及地區(美國、英國、澳洲、歐盟、加拿大、日本、新加坡、香港)部份碳權確信服務提供者資料之彙整，茲將初步發現結果臚列說明如次：

(一)國家或地區之特定單位規定，溫室氣體排

放須第三方驗證者：美國加州空氣資源局(CARB)、澳洲潔淨能源管理署(CER)、歐盟碳排放交易體系(EU ETS)活動、加拿大英屬哥倫比亞省、新加坡國家環境局(NEA)；美國國家環境保護局(EPA)由於溫室氣體報導計畫(GHGRP)之報告驗證流程，係通過電子系統檢查數據，並審查排放報告，則未見要求第三方核查。

(二)溫室氣體驗證機構之認可或認證單位：

1.政府單位認可：美國加州空氣資源局認可31家(溫室氣體排放)、16家(抵換驗

證)、澳洲潔淨能源管理署認可30家、新加坡國家環境局認可10家、香港綠色機構認可55家。

2.獨立之認證機構認證：美國國家標準學會(ANSI)認證12家(北美氣候登錄方案)、20家(加拿大英屬哥倫比亞省)、英國認可服務組織(UKAS)認證4家(UK ETS)、12家(溫室氣體驗證)、歐盟中之西班牙國家認可委員會(ENAC)認證7家、加拿大標準委員會(SCC)認證5家、日本適合性認定協會(JAB)認證7家。

3.驗證機構：係以BSI、DNV、LRQA、GHD等環境、工程、諮詢、碳驗證服務等驗證機構為主流，加入驗證機構之會計師事務所較少，例如：美國(CARB)、英國(UKAS)、香港綠色機構均無被認證之會計師事務所；目前美國(ANSI)於北美、加拿大分別認可1家、3家會計師事務所(分別佔ANSI認證家數之8%、15%)；歐盟EU ETS中曾有認證過1~2家會計師事務所；日本(JAB)認可1家會計師事務所(佔JAB認證家數14%)；其中，以澳洲(CER)認可8家會計師事務所(佔CER認證家數之27%)及新加坡(NEA)認可4家會計師事務所(佔NEA認證家數之40%)為最多。

4.市場上之碳權確信服務提供者：網路搜尋美國、英國、澳洲、歐盟、加拿大、

日本、香港攸關資料時，均有發現大型會計師事務所，以及其他驗證機構提供確信/保證服務之案例。使用之確信/查驗標準則為：

- (1)會計師事務所，主要係使用IAASB發布之ISAE 3410【溫室氣體盤查聲明確信準則】執行有限/合理確信；惟亦見美國使用AICPA發布之簽證標準進行核閱、澳洲使用澳洲審計及確信準則委員會(AUASB)發布之ASAE 3410「溫室氣體聲明之確信案件」，以及新加坡使用SSAE 3410「溫室氣體聲明之確信案件」執行之案例。
- (2)非會計師事務所之驗證機構，主要則係依據ISO14064-3【溫室氣體-第3部：溫室氣體主張之確證與查證附指引之規範】，亦有發現依據ISAE3410、或本身自行發展之外部驗證標準程序及指引，執行有限/合理保證之案例。

5.碳權確信服務之內容，主要包括：

- (1)溫室氣體盤查(範疇1~3)、溫室氣體排放資料、直接、間接二氧化碳當量排放、產品運送之總溫室氣體排放、第三方(溫室氣體驗證)檢證、碳抵換資料、碳排放審計。
- (2)選定之資訊、主題事項、(環境)績效指標、非財務責任商業指標、企業責任

指標、可持續發展資料、永續績效資料、量化資料、環境及社會資訊、特量化績效資訊、非財務資訊…等。

以國際溫室氣體驗證機構量能及市場實務案例觀之，會計師事務所實為執行碳權確信服務陣容中，不可或缺之存在。

三、永續債務市場之驗證及認證之專業服務提供者

2021年全球永續債務發行總額已接近1兆美元，在受到疫情、對降低氣候變化之高度關注，符合綠色及社會之專案轉換至永續商業模式影響下，社會債券、永續債券、綠色債券及永續連結債券(sustainability-linked bonds，以下簡稱SLBs)，均呈現成長趨勢，ESG資訊儼然已成為討論吸引資金及獲得融資之重要關鍵，會計師應站在此類綠色思潮討論之前沿。

IFAC及加拿大會計師公會2022年3月發布之【駕馭永續債務市場-全球研究預告】指出，永續債務工具對旨在推進經濟、環境及社會目標之專案而言，乃為籌措資金之熱門工具，強調第三方確信提供者乃為永續債務市場重要參與者之一，除可執行確信案件外，並可對債券資金之用途、影響力指標，或關鍵績效指標提供意見；其他參與者，例如：專家或顧問，亦可對專案資格(債券募集資金用途)、與永續連結債券有關之關鍵績效指標和永續關鍵績效目標(sustainability performance targets，



以下簡稱SPTs)提供建議。

盧森堡大型會計師事務所2021年發布之「綠色、社會及永續(連結)債券~驗證者及認證者之角色」報告中，例舉說明會計師事務所可擔任驗證者及認證者，包括採用ISAE 3000(修正後)標準，對綠色債券之發行前及/或發行後基礎，提供是否與發行者之內部標準、聲明或實務發展標準一致之驗證報告，並可透過外部綠色評估標準，對綠色債券、關聯架構、籌措資金之用途進行認證，或執行社會和永續債券之驗證及認證，以及永續連結債券之有限或合理確信。

此外，歐盟執委會(European Commission)於2021年7月向歐洲議會提交歐盟綠色債券標準(EU GBS)草案中，要求二個步驟之驗證流程，包括：初次發行前之綠色債券架構驗證，以及發行後之驗證〔僅結案之分配報告(Allocation Report)需要驗證〕，係由外部經認證之驗證者進行驗證，以確定與EU GBS一致。歐盟執委會之永續金融技術專家小組(TEG)，則建議外部驗證者需要認證及監管，以及具有依據ISAE3000及/或DIS ISO 17029「符合性評鑑-確證與查證機構之一般原則與要求」提供確信服務能力之證明，在此類新的發展下，事務所可能增加提供發行後之驗證或確信服務之參與。

目前除了國家層級的綠色債券規範外，國際上並未有一套強制性的綠債認證與遵循制

度，僅有自願性的遵循原則，其中較知名的有氣候債券倡議組織(CBI)制訂的氣候債券標準(Climate Bond Standard，以下簡稱CBS)、國際資本市場協會(International Capital Market Association，以下簡稱ICMA)與國際大型金融機構共同推出的綠色債券原則(Green Bond Principle，以下簡稱GBP)。以CBS為例，共計核准59家驗證機構(含5家會計師事務所)，顯示會計師事務所亦積極參與提供永續債務市場驗證服務之陣容。

關注其他可能之確信服務市場發展趨勢

當供應鏈盡職調查(Supply Chain Due Diligence，以下簡稱SCDD)重要性逐漸成長時，獨立第三方之評估，將可強化企業符合盡職調查要求之信心，歐洲會計師聯合會(Accountancy Europe)及歐洲國際會計網絡和協會集團(European Group of International Accounting Networks and Associations，以下簡稱EGIAN)2022年1月共同發布【供應鏈永續評估-目前市場實務洞見】文件指出，公司可選擇透過使用獨立第三方(e.g.提供獨立確信、使用協議程序或認證)、內部稽核或委外等方式，評估SCDD之有效性；依據歐洲會計師聯合會訪談會員結果顯示，會計師事務所(包括中小型會計網絡及協會)正在建立提供供應鏈確信之能力，日漸為審查供應鏈永續性作準備。

參、可採取之三項因應措施

永續低碳趨勢下，會計師若要發揮肩負公共利益責任之影響力、增加永續生態圈中之能

見度，並在既存之永續確信及非確信市場競爭戰局中掌握優勢，應採取必要之行動以為因應，茲綜合國際會計專業組織近年發布之重要觀點，初步歸納出下列三項可採取之因應措施：

一、倡議明智政策及法規

IFAC主張由支持ISSB和要求永續揭露之確信著手，透過定義公司報告及確信範圍之監管架構，強化公司報導及要求由會計師依照IAASB之標準執行高品質之確信，以促進對公司報告中永續資訊之信心，對於較小型企業則建議可採用比例、分階段方式，實施永續性揭露要求；IFAC並於網站設置永續標準專門網頁，分享對永續標準及報導所發布之有關支持、回應和觀點。

EFAA亦積極參與政策及標準制定，例如：對歐洲執委會之公司永續報導指令(Corporate Sustainability Reporting Directive，以下簡稱CSRD)提案，發表立場聲明，並透過EFAA網站提供資源、電子報，和舉辦線上研討會等方式，致力於中小型事務所永續中之角色倡議及提高意識。

巴西審計師協會(Instituto dos Auditores Independentes do Brasil，以下簡稱IBRACON)理事會主席Mr. Francisco Sant'Anna則認為，會計師事務所、會計專業人士，以及會計專業組織，應主動參與監督和參與ISSB之標準

制定流程、促進ESG主題範圍〔例如指出漂綠(greenwashing)〕之強力職業道德承諾等，更應於各自司法轄區內，進行討論及制定有關公司ESG揭露之品質、標準化指引，以及對於此類資訊之審計，發揮主導之作用，亦需致力於標準化公司說明其環境和社會影響之方法，以開創強制性可比較報導和確信之時代。

二、採用整合性思維強化公司報導，並積極主動地進行氣候報導

要成為有影響力的專業會計師，必須在這個迅速崛起的領域找到一個具有意義的位置，加拿大會計師公會強調，會計師處於策略決策、績效衡量和數據完整性的最前沿，可協助企業將永續性與財務數據相結合，並應用整合思維來展現風險、策略、績效和長期價值。為確保透明度及建立信任，建議應改善永續報告，認為透過及時制定高品質之永續報告標準，和調整報告之要求，有助於減輕資源有限之小型企業負擔，亦可與已經涉足該領域的現有機構合作，俾以提高全球永續報告品質。

IFAC則主張，應該強化公司治理，以提供所有報導(包括永續相關揭露)之有效監督，並審慎衡量氣候及ESG因子，進而納入策略、商業模式、制定決策、風險及機會之評估，將氣候相關資訊和財務揭露，與報導個體之氣候承諾予以調整和整合；澳大利亞&紐西蘭特許會計師協會(CA ANZ)相信，會計師具有氣候



相關財務揭露報導及確信之技能及能力，並與其他國際會計組織合作，提高會計師乃為協助組織降低及調適氣候變遷重要角色之意識。

三、展現永續相關技能及能力，促進高品質及決策有用性之資訊

依據澳大利亞&紐西蘭特許會計師協會之調查結果顯示，1千多位CA ANZ會員中，超過8成想要接受更多永續性之攸關教育，以支持永續中會計師扮演之重要角色。IFAC除主張應將新的ESG主題事項，與會計師之基本技能及能力、專業判斷和誠信相結合，並透過提供教育和技術指引方式，以促進永續資訊高品質之報導及確信，確保會計師持續擴展加值服務；EFAA亦採發布永續報導相關指引及視頻資訊方式，協助中小型事務所建立永續相關能力；加拿大會計師公會則於網站分享資源，彙列以永續為焦點之報告、確信和治理之刊物、指引和網絡研討會訊息，協助會計師建立個人之ESG智能、增強知識，並透過探討專業發展機會之攸關會議及研討會資訊，持續協助會計師強化攸關ESG技能(e.g.業務規劃、治理、報導、確信、風險評估及分析)。

借鏡國際觀點及實務之未來展望

借鏡上述國際專業會計組織提出對永續生態圈中之會計師價值、會計師於此新興領域中之定位，以及可採取之因應措施之觀點及國際

實務，研提未來展望之幾點思考如下：

首先，在此永續低碳新興領域中，我國會計師可以藉由協助客戶攸關報導架構之揭露、提供永續資訊之確信服務及相關建議等，增加會計師於永續生態圈中之價值，並可將角色定位為不可或缺之永續確信及非確信專業服務提供者，範圍包括：永續資訊報導、確信及諮詢服務、碳權(溫室氣體排放及抵換)之驗證及相關諮詢服務，或是永續債務市場之驗證及認證服務等，並及早規劃佈局。

其次，不論是會計師、會計師事務所，或會計專業組織，均應主動參與國內永續政策及法規之攸關倡議，例如：推動溫室氣體排放量盤查之查證^(註1)、儘速引進IAASB之ISAE 3410「溫室氣體盤查聲明確信準則」以利執行確信之遵循^(註2)，監督、參與ISSB標準制定流程及關注主管機關對國內引進ISSB之看法，採用整合性思維強化公司報導和積極主動地進行氣候報導，同時善用國內外攸關網站(e.g. IFAC、EFAA、加拿大會計師公會)分享之永續相關資源，強化永續性相關之教育及訓練，俾以支持會計師於永續低碳趨勢下扮演之重要角色。

最後，會計師應展示永續相關之技能及能力，增加永續生態圈中之能見度，掌握國內永續資本及金融市場確信及非確信服務之現行規定^(註3)及留意最新法規增修情形，持續關注永續低碳之趨勢及發展，並前瞻性思考新型服務

之可能機會，強化ESG資訊可信度與透明度，有效發揮肩負公共利益之會計師影響力。

註1 溫室氣體排放量盤查之查證

一、強制性

(一)環保署公告納管事業

立法院2022年5月完成初審「溫室氣體減量及管理法」修正草案，法案名稱改為「氣候變遷因應法」，依其規定，具有主管機關公告指定排放源的事業，應每年進行排放量盤查，並經查驗機構查驗。預計今年修法完成後，明年訂定子法後將能有國內查證機構上路，為中小企業提供服務。目前第一批應盤查溫室氣體排放量之排放源，為特定製程或其他行業全場之直接溫室氣體年排放量超過2.5萬公噸二氧化碳當量以上者，2021年應盤查登錄2020年溫室氣體排放量之排放源計287家，約占臺灣溫室氣體排放量近8成；環保署於5月23日預告第二批應盤查溫室氣體排放量之排放源，強制要求直接排碳加間接(用電)合計達2.5萬公噸二氧化碳當量以上之業者進行盤查，預計自2023年1月1日起適用，目前正在進行家數盤查中。

欲取得環保署認可之查驗機構認證證書者，須洽詢環保署委託機構之財團法人全國認證基金會(TAF)，目前我國溫室氣體領域經TAF認證之第三方查驗機構僅有7家(不含會計師事務所)，面對外界關注查證機構量能不足，金管會將與環保署共同協商，環保署亦刻正研議放寬查證機構，根據2022.5.17經濟日報報導了解，年底可能會增加到10家，明年第1季增加到12家，持續擴大量能。

(二)金管會指定揭露對象

金管會2022年3月啟動【上市櫃公司永續發展路徑圖】，要求全體上市櫃公司於2027年前完成溫室氣體盤查，2029年前完成溫室氣體盤查之查證。

二、自願性溫室氣體排放量盤查之查證(自願性參與或是供應鏈中要求的企業)

環保署2022年5月19日公布新版「溫室氣體排放量盤查作業指引」，除了既有公告應盤查登錄的大排放源，針對國內不少有碳盤查需求的中小企業也提出盤查作業指引，自願參與或是供應鏈要求之企業，可依各自需求辦理盤查之查驗。其中各盤查對象之查證、登錄及揭露要求如下：



盤查對象		查 證	登 錄 ^{註(1)}	揭 露 ^{註(2)}
(一)環保署公告納管事業		○	○	○
(二)金管會指定揭露對象		○	×	○
(三)跨國企業或國內產業供應鏈中之利害關係人 ^{註(4)}		△	△	△
(四)自願性參與者	碳標籤	○	○	○
	碳中和	△	△	△
	CDP	× ^{註(3)}	○	○
	SBTi	× ^{註(3)}	○	○
	自我檢視排放量	×	×	×

○表示必須執行；△表示視其盤查目的；×表示無須執行（非必要）。

註(1)：登錄是指將盤查資訊登載於電子化系統上，泛指各類系統平台，不局限於國家溫室氣體登錄平台。

註(2)：揭露泛指公開於任何網站、平台或文件上，可查找相關排放資訊、減量目標或評等結果。

註(3)：CDP 未要求盤查數據須查證，但查證與否會影響評分結果；SBTi 未強制要求數據須經查證，但經查證其減量目標較易審核通過。

註(4)：上游供應商、下游客戶或國際產業公協會

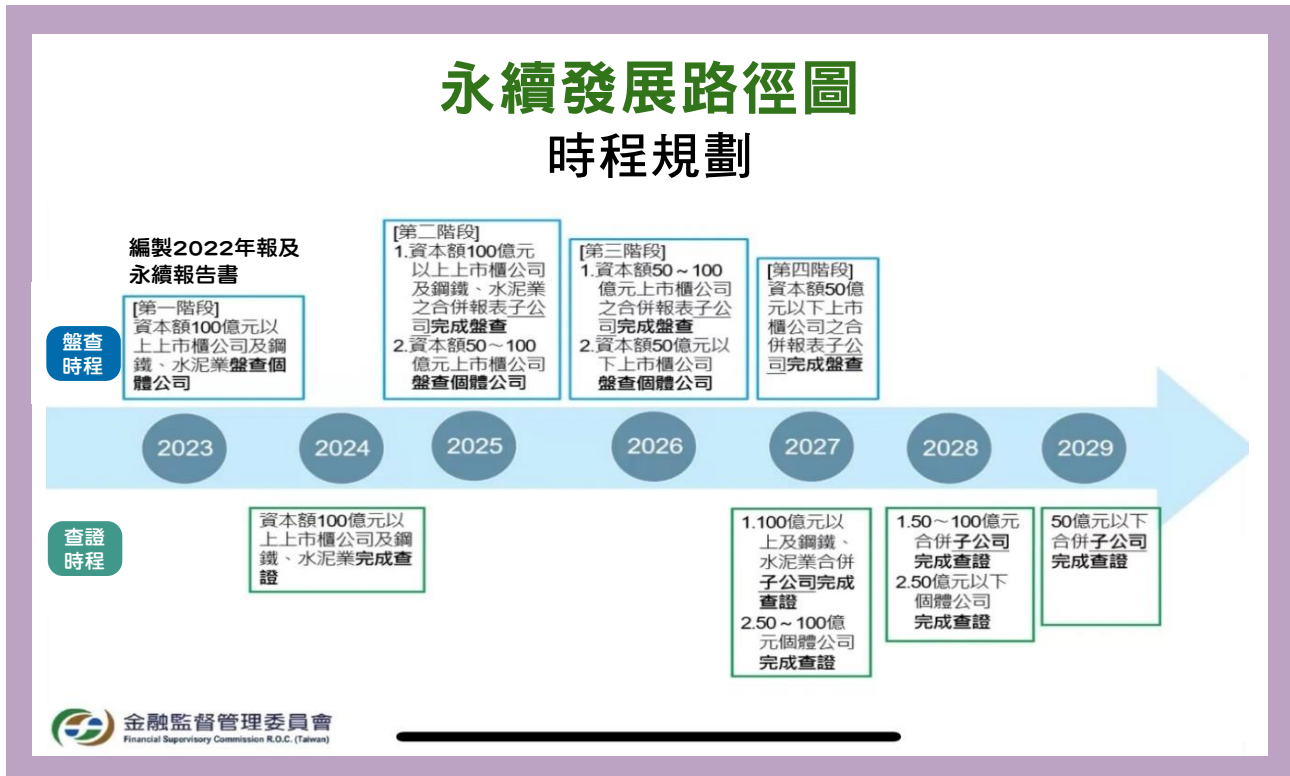
資料來源：環保署，「溫室氣體排放量盤查作業指引」(2022/5)，P1-15~1-16

<https://enews.epa.gov.tw/DisplayFile.aspx?FileID=9EBF0CDE110A6EC6>

註2 隨著我國上市櫃公司將強制揭露溫室氣體排放並經過查證，會計研究發展基金會(ARDF)即將著手進行翻譯制定IAASB先前已發布之ISAE 3410，2022.5.12「溫室氣體盤查與揭露」線上研討會中，ARDF考量將以明年上半年(最快明年初)對外徵求意見為目標，值得會計師密切關注其最新動態。

註3 應編製永續報告書範圍、應取得會計師意見書之範圍(食品工業、餐飲收入占其全部營業收入之比率達50%以上者、化學工業及金融保險業之上市/櫃公司)，可參考台灣證券交易所2021年12月7日公布修正之「上市公司編製與申報永續報告書作業辦法」第二條、第五條規定暨問答集，以及證券櫃檯買賣中心2021年12月28日公布修正之「上櫃公司編製與申報永續報告書作業辦法」第二條、第五條規定暨問答集；發行人申請永續發展債券資格認可所訂定之投資計畫書應取得認證機構(依國際金融市場慣例或國內實務狀況，具備評估或認證永續發展債券之投資計畫書或資金運用情形之專業能力，並具相關評估或認證經驗者)出具評估意見或認證報告之規定，可參考證券櫃檯買賣中心2022年3月24日發布之「永續發展債券作業要點」第八條、第十三條。

參考資料



資料來源：金融監督管理委員會

參考資料來源

- 國際會計師聯盟網頁(International Federation of Accountants , IFAC)
- PWC, Green, Social and Sustainability(linked)Bonds~ The role of a verifier/certifier (2021) <https://www.pwc.lu/en/sustainable-finance/docs/pwc-green-social-and-sustainability-linked-bonds.pdf>
- KPMG, 如何迎向全球綠色金融潮流, <https://home.kpmg/tw/zh/home/insights/2018/11/how-to-deal-with-trend-of-green-finance.html>(最後瀏覽日:2022年5月23日)
- 會計研究發展基金會, 溫室氣體查證/確信依循國際標準(2022.5) <<會計研究月刊>>, No. 438, 頁 78、85~89
- 國際實務—本會內部研究資料, 主要國家碳權確信服務提供者資料蒐集及彙整(2022/3/4)

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



111年3月9日中華會計教育學會拜訪本會黃奕睿理事長



111年3月4日本會於桃園開辦「商業組織法令與實務專題研討」課程



111年3月4日本會開辦「如何開好非公開發行公司之股東會與董事會？」研習課程



111年3月9日本會開辦「洗錢防制相關議題」課程



111年3月28日本會開辦「參與合建、自地自建、都更與危老重建之節稅規劃」課程





111年5月5日本會與澳洲會計師公會，以視訊會議方式簽署雙方互惠協議(Member Pathway Agreement)及合作備忘錄(MOU)；本次續約基於雙方平等、互惠，增進彼此會員服務，及提高本會國際聲譽及能見度原則進行。

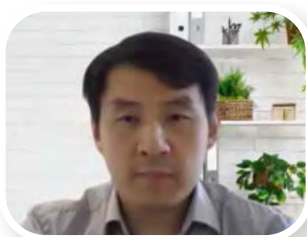
參加來賓包括澳洲會計師公會執行長 Andrew Hunter、Ms Deborah Leung、Mr Max Shao、Mr Elic Lam，公會出席來賓:全國聯合會黃奕睿理事長、全聯會國際事務委員會戴興鉦主任委員、省公會國際及兩岸服務委員會廖格緻主任委員、台北市公會國際及兩岸服務委員會楊淑卿主任委員、高雄市公會國際暨兩岸事務委員會曾之繁主任委員、臺中市公會國際暨兩岸委員會朱瓊芳主任委員、及全聯會國際事務委員會吳偉臺副主委與陳政廷執行長，共同參與簽約儀式。



戴興鉦主任委員 黃奕睿理事長 陳政廷執行長



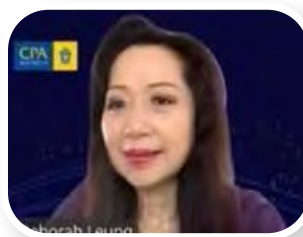
Andrew Hunter



廖格緻主委(省)



楊淑卿主委(北市)



Ms Deborah Leung



Mr Elic Lam



曾之繁主委(高市)



朱瓊芳主委(中市)



吳偉臺副主委(全聯會)



Mr Max Shao



會務活動集錦

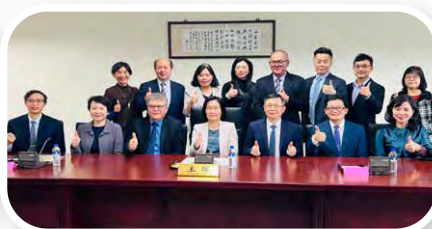
臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

★ 拜會主管機關 ★



1.25拜訪經濟部中部辦公室



3.2拜會北區國稅局蔡碧珍局長



3.9拜訪中區國稅局審查一科



3.24拜會南區國稅局嘉義分局及民雄稽徵所



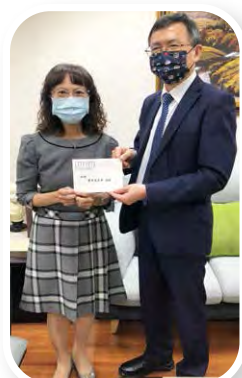
4.11拜會北區國稅局竹北分局



4.11拜會北區國稅局板橋分局



4.21本會劉嘉松理事長及黃協興輔導理事長至台北國稅局拜會



4.20拜會南區國稅局
盧貞秀局長



4.18拜會南區國稅局東港及恆春稽徵所



3.9台北律師公會蒞會拜訪



2.22國稅局長官蒞臨南區辦公室拜訪



4.7中區國稅局蒞臨公會辦理「B2B租稅宣導」活動

★「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動★



2.16台南市政府社會局捐贈食物活動記者會



2.19桃園六師聯誼餐會

4.17桃園市牙醫師公會會員大會

2.25會計教育向下紮根



會務活動集錦 >>



3.25北桃六師高爾夫球聯誼賽



110年紀律研討會暨清境幻山林、合歡東峰二日遊

★辦理各項講習會★



「工廠登記及特定工廠登記實務分享」



「企業會計準則公報修正重點及QA案例解析」



「金融工具-IFRS9與企準15之差異解析」



「企業會計準則公報修正重點解析」



「如何協助企業主評估貸款或補助計畫書之妥適性及政府資源介紹」



「AML/CFT體系與實務運作-企業肅貪與高風險犯罪」



「繼承權益簡介」



「110年度營利事業所得稅結算申報應行注意事項」



「110年度營利事業所得稅結算申報書表、法規修訂介紹及查核案例分享」



「110年營所稅結算申報最該知道的事(三小時最有效率學習法)」

台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



111年2月20日至22日福委會花蓮三日遊活動。



111年3月16日恭賀本會陳俊光理事榮任安侯建業主席，本會理事會理監事道賀合影。



會務活動集錦 >>



111年3月23日簡又新無任所大使至北市公會演講由楊淑卿主委及林建邦主委接待。



111年3月29日公益公關委員會至清江國小拜訪劉國兆校長，並捐助營養午餐補助款。



111年4月21日省市公會理事長拜訪臺北國稅局宋秀玲局長送會計師節邀請卡。



111年5月2日上午報稅開始，理事長前往臺北國稅局關心會計師及學生報稅服務隊。



會務活動集錦

高雄市會計師公會會務活動

高雄市會計師公會 提供

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎111.3.4本會與全聯會共同辦理「紀律研討會、台東知本」三日活動，課程結合旅遊活動，會計師自律嚴肅主題外，並能在大自然環境中省思，均表示受益良多。



◎111.3.4~6本會福利委員會結合紀律研討會舉辦「台東知本溫泉三日遊」活動，會計師和眷屬們享受了三日的風光明媚的好山好水。



◎111.3.5由全聯會主辦111年度「會計專業認證」考試，高雄地區假高雄高商舉辦，共計175位學生報名參加，張名譽理事長 益順與本會專業教育委員會方主任委員怡璇暨委員一行人前往試場關心考生~



★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎111.3.17本會特邀請財政部高雄國稅局，假本會會員進修講習中心辦理「納保及實務與案例分享」課程，會後由李理事長 春宗、趙主任納保官 淑惠共同主持Q&A，會員充分提問，一場收穫滿滿的講習會，讚。



◎111.3.24本會黃顧問 文谷南下會議，特前來公會拜會李理事長 春宗，由公會副理事長 等幹部共同接待，由於許久未見面，大家閒話家常欲罷不能。



◎111.4.18李理事長 春宗帶領本會專業教育委員會方主任委員 怡璇及屏東委員會一行幹部前往「國立屏東大學會計學系」辦理向下紮根宣導教育活動，在講師生動的介紹下會計系學生互動也出奇的好，有信心在我們的宣導下~將來會有更多的新血輪加入。





會務活動集錦 >>

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

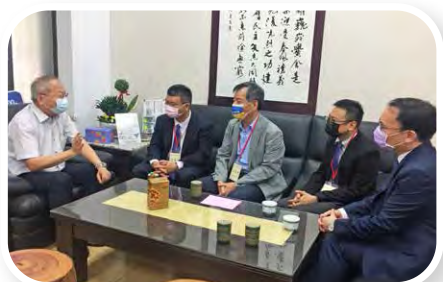
◎111.4.19重視與主管機關互動機制，財政部高雄國稅局李局長 怡慧於年初新上任，本會立即前往拜會。並於4月19日與高雄國稅局合辦「受控外國企業(CFC)制度」課程及座談會，讓會員能知悉最新法令遵循。



◎111.4.22李理事長春宗帶領屏東地區會員與財政部南區國稅局合辦「111年度之稅務聯繫座談會」，在理事長及許基全分局長之主持下，活動圓滿成功是一場增進雙方溝通與良好互動的座談會。



◎111.4.26李理事長 春宗、張名譽理事長 益順與副理事長等幹部前往南部首屈一指高雄中學進行「向下紮根宣導活動」，短短的40分鐘與學生交流，獲得學生廣大迴響~~~~~



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



111年2月22日會計師公會拜訪財政部中區國稅局民權稽徵所及沙鹿稽徵所



111年2月22日本會舉辦「繼承權益簡介」講習會



111年03月09日本會拜訪財政部中區國稅局審查一科科长



111年03月04日本會舉辦「企業會計準則公報修正重點解析」實體講習會



111年03月21日郭理事長代表出席臺中及高雄高等行政法院聯合交接典禮



會務活動集錦 >>



111日03月21日本會-豐原大智會計師聯誼會舉辦「稅務及電子帳證經驗分享」座談會



111日03月21日本會-豐原大智會計師聯誼會舉辦「稅務及電子帳證經驗分享」座談會



111月04月06日本會主辦「會計師公會與許淑華委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動

111月04月06日本會主辦「會計師公會與許淑華委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



111月04月07日財政部中區國稅局暨臺中分局蒞臨公會辦理「B2B租稅宣導」活動



111年04月07日本會舉辦「110年度營利事業所得稅結算申報書表、法規修訂介紹及查核案例分享」實體講習會



111.02.21-03.14向下扎根－本會參與臺中一中高三及高一微課程講座



111.02.23-04.06向下扎根－本會參與豐原高商微課程講座



徵稿啟事

會計師季刊為中華民國會計師公會全國聯合會發行之專業刊物，贈閱主管機關、全體會計師及大專院校會計相關系所，本刊長期徵稿，歡迎各界及會計或財政稅務相關科系等相關領域踴躍投稿，舉凡與會計、審計、財稅法令、稅法實務等會計相關領域，字數5,000字以下為宜，歡迎賜稿，來稿經審稿刊登後，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會計師季刊編輯收

