

會計師



季刊

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

本期焦點

「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」及
「個人計算受控外國企業所得適用辦法」修正重點

網路交易課徵營業稅須知

省公會及臺中市公會112年度
稅務座談會重要提案評析(I)

遠距辦公及自然人移動
所泛生出之稅務議題



298

2024年03月 出版

ISSN 2664-6366



9 772664 636000

徵稿
歡迎踴躍
投稿

第十二屆 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會 論文獎

社團法人中華民國會計師公會全國聯合會與《會計評論》，合作舉辦第十二屆「社團法人中華民國會計師公會全國聯合會論文獎」，目的係為提供一般社會大眾、專業人士及會計學子發表相關問題看法及研究成果之管道，**本屆論文獎收件截止日至113年4月15日**，舉凡與會計、財稅領域有關之學術論文均歡迎投稿，惟已刊登或授權其他刊物的論文請勿投稿。

獎金及名額

金獎一名 獎金 新台幣 8萬元	銀獎一名 獎金 新台幣 5萬元	銅獎一名 獎金 新台幣 3萬元	優選二名 獎金 新台幣 1萬元	佳作二名 獎金 新台幣 2仟元
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

以上獲獎論文，有義務依照大會獲獎通知，將獲獎論文正式投稿至《會計評論》，並依評審意見進行論文修改。通過會計評論審查程序之論文，於同意接受刊登後，始提供「接受刊登信函」予獲獎者。

以上得獎獎金分兩次支付，頒獎日支付獎金二分之一，待論文被會計評論接受後，再支付二分之一。

詳細活動內容請詳閱網址：<https://reurl.cc/54zYN7>

聯絡方式E-Mail: nfcpaa@nccu.edu.tw





2024 第1季

CONTENT



第298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 楊永成 傅文芳 李春宗 黃志堅

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 朱建州 成昀達 黃永俊 陳政廷
陳郁婷 (依姓氏筆畫排序)

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

財政專欄

- 02 「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」及
「個人計算受控外國企業所得適用辦法」修正重點.....財政部賦稅署
- 10 國稅報導.....財政部北區國稅局
 - 自112年1月1日起，執行業務者按月定額發給員工伙食代金，
在新臺幣3,000元以內免視為員工的薪資收入
 - 統一發票開獎前別忘了雲端發票e起來歸戶
 - 導入行動支付小規模營業人停止租稅優惠情形
 - 營業人從事網路交易應依稅籍登記新制規定辦理登記，避免受罰
 - 購買節能電器申請貨物稅退稅應注意事項
- 15 網路交易課徵營業稅須知.....財政部臺北國稅局

稅務財務

- 20 省公會及臺中市公會112年度稅務座談會重要提案評析(1).....王明勝
- 31 營利事業房地交易所得與損益所產生之課稅爭議.....邱 晨
- 40 製造物供給契約課徵貨物稅及印花稅問題研究.....張永明
- 54 附條件盈虧互抵之適當性(下).....林隆昌

公司法

- 61 股東會假決議規定及實務案例.....胡宗奇

判決評析

- 68 盈虧互抵性質之檢視—
以憲法法庭111年度憲判字第5號為中心.....高健祐 陳晴揚

繼承權探討

- 74 從5億高中生案聊聊繼承知識.....胡碩勻

國際交流

- 78 遠距辦公及自然人移動所泛生出之稅務議題.....吳偉臺

會務活動集錦

- 86 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
- 89 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
- 92 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
- 95 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
- 98 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供

「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」及「個人計算受控外國企業所得適用辦法」修正重點

財政部賦稅署

為防杜跨國企業或個人藉於低稅負國家或地區(下稱低稅負區)設立受控外國企業(下稱CFC)保留盈餘不分配，規避我國稅負，我國於105年及106年增訂公布所得稅法第43條之3及所得基本稅額條例第12條之1(以下合稱CFC稅法)規範營利事業CFC制度及個人CFC制度，並於106年訂定發布「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」及「個人計算受控外國企業所得適用辦法」(以下合稱CFC辦法)，嗣經行政院核定營利事業及個人CFC制度分別自112年度及112年1月1日施行。為使CFC制度運作順利，財政部參酌外界意見於112年12月21日及22日修正前開CFC辦法，完備我國CFC制度相關執行規範，並考量臺商對外投資型態，放寬部分規定，修正重點說明如下：

一、增訂信託財產如為低稅負區關係企業股權，該信託關係之委託人、受託人及受益人互為關係人

(一)考量信託財產如為「低稅負區關係企業股權」(下稱信託股權)，委託人、受託人及受益人因信託關係所建立之財產關係，與其對低稅負區關係企業聯合控制能力具有一定程度關聯性，上述信託關係人與其配偶及二親等以內親屬，應互為CFC制度之關係人。為明確規範信託股權適用CFC制度相關課稅規定，財政部於113年1月4日補充核釋如下：

1. 孳息受益人已確定且特定者

(1)孳息受益人及其關係人直接或間接持有該低稅負區關係企業之股權合計達50%或對其具有控制能力者，該低稅負區關係企業為孳息受益人之CFC。孳息受益人直接持有該低稅負區關係企業之股權比率，以委託人成立信託之信託股權比率及該孳息受益人之受益比例相乘積計算信託股權直接持股比率；其如同時為其他以同一低稅負區關係企

業股權為信託財產之孳息受益人，應依相同規定併計；並加計該孳息受益人信託以外之直接持股比率。

(2)該低稅負區關係企業如為孳息受益人之CFC，孳息受益人應依CFC稅法規定，按信託股權直接持股比率及當年度信託期間，認列投資收益或計算營利所得課徵所得稅。

2.孳息受益人未確定者【如：信託契約未明定特定之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件；或委託人保留變更(指定)受益人或分配、處分信託利益之權利】

孳息受益人未確定部分，應以委託人為孳息受益人，依上開1.所述計算其信託與信託以外直接持有該低稅負區關係企業之股權比率及認列投資收益或計算營利所得，依CFC稅法規定課徵所得稅。

3.信託行為之受託人依所得稅法第92條之1規定辦理113年度及以後年度信託所得申報時，應依下列規定辦理：

(1)計算孳息受益人或委託人信託與信託以外直接持有該低稅負區關係企業之股權比率。

(2)倘前開直接持股比率加計孳息受益人或委託人間接持股比率及其關係人與被利用名義之人直接及間接持股比率，合計達50%者，受託人應依CFC稅法規定，以CFC當年度盈餘按孳息受益人或委託人之信託股權直接持股比率及當年度信託期間，計算其投資收益或營利所得。

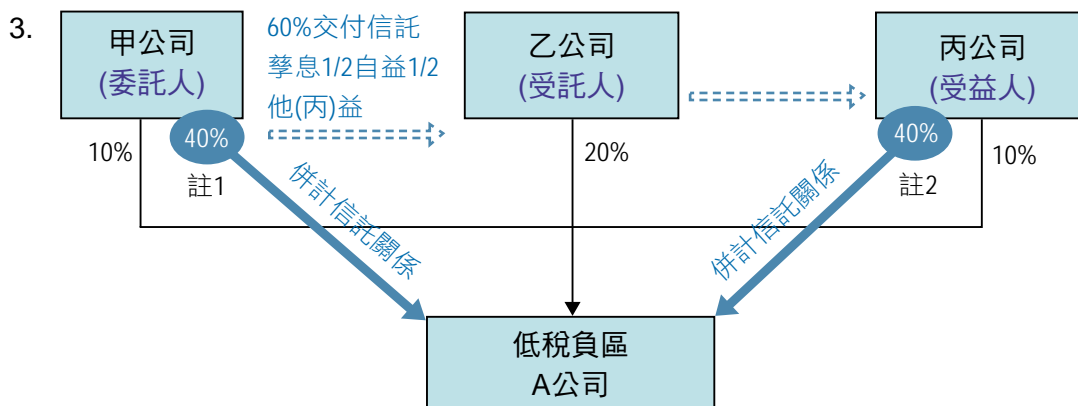
(3)CFC實際分配股利或盈餘時，應辨認該股利或盈餘所屬已認列投資收益或計算營利所得之年度；如屬112年度及以後年度者，應依CFC稅法規定計算孳息受益人或委託人已依所得來源地稅法規定繳納之股利或盈餘所得稅。

(4)受託人處分CFC股權時，應載明處分收入及原始取得成本，供孳息受益人或委託人依CFC辦法第9條第4項規定計算處分或交易損益。

(二)案例說明

1.甲、乙、丙公司原分別持有低稅負區A公司 70%、20%、10%股權，嗣甲公司將A公司 60%股權交付信託，乙公司為受託人，甲、丙公司均為孳息及股權受益人，孳息受益比例1:1。

2.甲、乙、丙公司屬同一以低稅負區關係企業股權為信託財產之委託人、受託人及受益人，互為CFC制度之關係人。



註1：40%＝甲公司直接持股比率10%+透過信託關係之直接持股比率30%

註2：40%＝丙公司直接持股比率10%+透過信託關係之直接持股比率30%

4.股權比例計算說明

所得人	股權比例計算說明
甲公司	直接持有 $(10\%+60\%\times 1/2)$ +間接持有【 20% (乙)+ $(10\%+60\%\times 1/2)$ ，(丙)】 = $100\%\geq 50\%$ →A公司為甲公司之CFC，應按直接持有比率40%認列投資收益。
乙公司	直接持有 20% +間接持有【 $(10\%+60\%\times 1/2)$ ，(甲)+ $(10\%+60\%\times 1/2)$ ，(丙)】 = $100\%\geq 50\%$ →A公司為乙公司之CFC，應按直接持有比率20%認列投資收益。
丙公司	直接持有 $(10\%+60\%\times 1/2)$ +間接持有【 $(10\%+60\%\times 1/2)$ ，(甲)+ 20% (乙)】 = $100\%\geq 50\%$ →A公司為丙公司之CFC，應按直接持有比率40%認列投資收益。

二、調整「微量豁免門檻之防止濫用規定」計算範圍

(一)CFC辦法訂定下列2項豁免規定，營利事業或個人(以下稱納稅義務人)之CFC如有符合任一豁免規定，該CFC可免依CFC稅法認列投資收益或計算營利所得：

豁免1：CFC具實質營運活動。

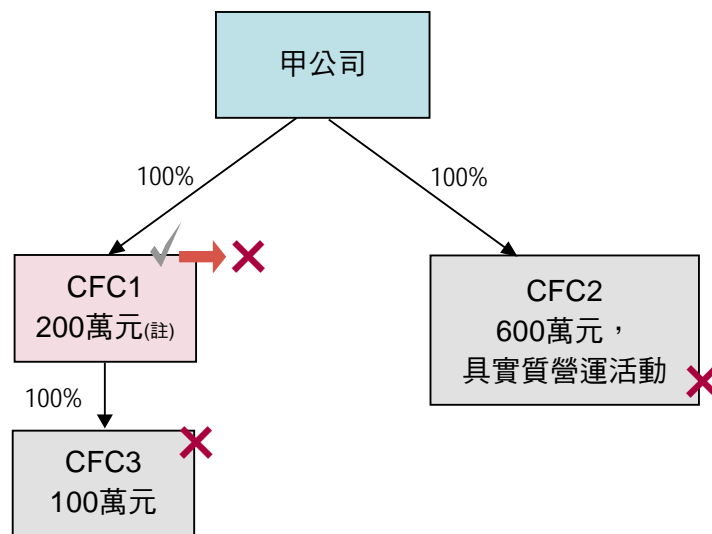
豁免2：CFC當年度盈餘在新臺幣(下同)700萬元以下。

(二)為避免納稅義務人藉成立多家CFC分散盈餘，使每家CFC當年度盈餘均控制在700萬元以下，修正前CFC辦法針對豁免2訂定防止濫用規定，納稅義務人(個人包含與其合併申

報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬)控制之全部CFC當年度盈餘合計數逾700萬元，各該CFC當年度盈餘為正數者，仍應依CFC稅法規定計算所得。本次修正，考量CFC符合豁免1具實質營運活動者，當年度原本即可排除適用CFC制度；另CFC不符合豁免規定者，納稅義務人僅以「直接」持有該CFC股權比率認列投資收益或計算營利所得，爰將豁免2中判定「全部」CFC當年度盈餘合計數是否逾700萬元之計算範圍，限於納稅義務人「直接持有股權且不具實質營運活動」之CFC當年度盈餘合計數。

(三)案例說明

1. 假設甲公司直接持有CFC1及CFC2各自100%股權，並透過CFC1間接持有CFC3 100%股權，另CFC2具有實質營運活動。CFC1、CFC2及CFC3當年度盈餘分別為200萬元、600萬元及100萬元。



(註)CFC1當年度盈餘200萬元包含採權益法認列CFC3投資收益100萬元。



2.計算說明

原規定	本次修正
(1)CFC2有實質營運活動，符合豁免1規定。 (2)依豁免2防止濫用規定，CFC1、CFC2及CFC3當年度盈餘合計數900萬元，逾700萬元，不符合豁免規定。 (3)綜上，因CFC2有實質營運活動、甲公司僅間接持有CFC3股權，甲公司應就直接持股之CFC1當年度盈餘200萬元，依CFC辦法認列所得。	(1)CFC2有實質營運活動，符合豁免1規定。 (2)依修正後豁免2防止濫用規定，CFC2具實質營運活動、甲公司僅間接持有CFC3股權，兩者均免納入防止濫用規定之計算範圍，故僅需計算CFC1當年度盈餘200萬元，因未逾700萬元，爰除CFC2及CFC3符合，CFC1亦符合豁免規定。 (3)綜上，甲公司免依CFC辦法認列CFC所得。

三、對非低稅負區轉投資事業決議分配111年度及以前年度盈餘數額，提供免列CFC當年度盈餘加計項目之過渡措施

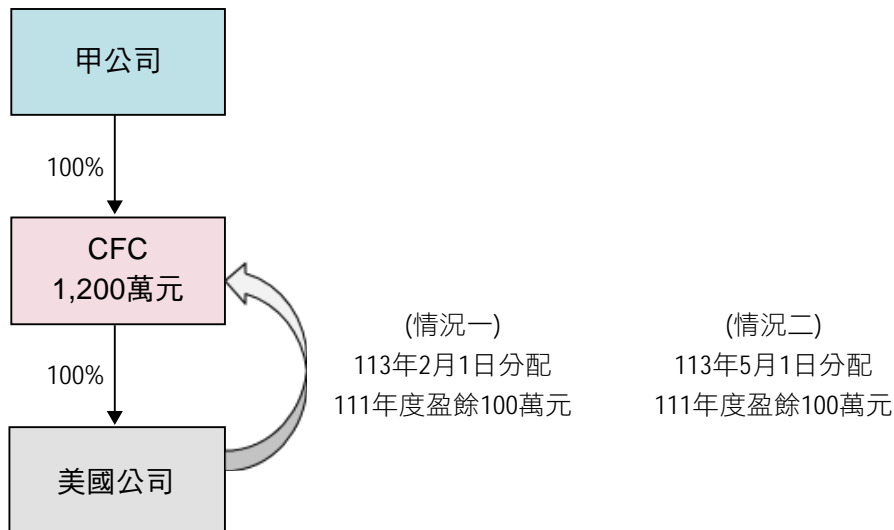
(一)修正前CFC辦法規定，CFC當年度盈餘屬源自非低稅負區轉投資事業按權益法認列之盈餘，可列減項，而該轉投資事業實際分配盈餘(或投資損失實現)時則列加項(或減項)。考量CFC 112年度獲配投資收益多屬CFC制度施行前之累積損益，又部分非低稅負區轉投資事業111年度之盈餘受當地法令限制，須俟112年度始得決議分配，爰提供CFC源自非低稅負區轉投資事業實際分配之111年度及以前年度盈餘免列加項措施，並給予額外3個月決議分配盈餘期間，即該非低稅負區轉投資事業於113年3月31日前決議分配111年度及以前年度盈餘者，納稅義務人如能依限提示證明前開分配事實之文件，得免列CFC當年度盈餘之加項。

(二)案例一說明

1.假設甲公司直接持有CFC 100%股權，CFC直接持有美國公司100%股權，CFC的113年度盈餘為1,200萬元：

(情況一) 美國公司於113年2月1日決議分配其111年度盈餘100萬元予CFC。

(情況二) 美國公司於113年5月1日決議分配其111年度盈餘100萬元予CFC。



2.申報書填表範例及說明

單位：新臺幣萬元

第 B7 頁第二部分：CFC 當年度盈餘之各組成項目金額表				情況一	情況二
當年度稅後淨利（損）(B1)				1,200	1,200
稅後淨利(損)以外純益(損)項目計入當年度未分配盈餘之數額(B2)					
源自非低稅負區採權益法認列轉投資事業之調節項目	投資損益(B3)				
	投資損益已實現數	決議盈餘分配數	源自大陸地區以外(B4)	0	100
			源自大陸地區(B5)		
		投資損失已實現數(B6)			
	處分股權之調整數(B7)				
<input type="checkbox"/> 選擇將評價損益遞延至實現時始計入 CFC 當年度盈餘者（未勾選本項者，免填下欄金額）					



FVPL 調節項目	FVPL 公允價值變動數(B8)		
	處分 FVPL 調整數(B9)		
	重分類 FVPL 調整數(B10)		
CFC 當年度盈餘（虧損） 〔B11=B1+B2-B3+(B4+B5-B6)+B7-B8+B9+B10〕		1,200	1,300
<p>說明：</p> <p>(1)情況一，美國公司於113年2月1日決議分配111年度盈餘100萬元，得免計入113年度CFC當年度盈餘，爰113年度CFC當年度盈餘為1,200萬元。上開100萬元俟CFC實際分配予甲公司時，甲公司再列報投資收益。</p> <p>(2)情況二，美國公司於113年5月1日決議分配111年度盈餘100萬元，應計入113年度CFC當年度盈餘，爰甲公司申報CFC 113年度當年度盈餘為1,300萬元。</p>			

四、透過損益按公允價值衡量之金融工具(FVPL)評價損益得選擇延後至實現時計算損益

(一)考量FVPL所產生之公允價值變動數短期波動幅度較大，且非人為所能操控，爰修正放寬納稅義務人得選擇CFC當年度盈餘排除其持有FVPL之評價損益，俟該FVPL處分或重分類時，再以實現數計入CFC當年度盈餘。嗣後放棄採前開方式調節CFC當年度盈餘者，應將已調節之損益累積至該年度決算日(個人CFC制度為該年度12月31日)金額，計入放棄年度之CFC當年度盈餘。

(二)案例說明

1.假設甲公司以CFC進行財富管理，CFC於112年1月1日以1,000萬元購買A股(財務會計上分類為FVPL)，A股於112年12月31日漲至1,200萬元，113年6月1日出售A股，售價1,500萬元。甲公司選擇依CFC辦法第7條規定，將CFC直接持有之FVPL評價損益遞延至實現時計入CFC當年度盈餘；112年度CFC財務會計上FVPL評價利益為200萬元(=1,200萬元-1,000萬元)，113年度FVPL處分利益為300萬元(=1,500萬元-1,200萬元)。

2.申報書填表範例

單位：新臺幣萬元

第 B7 頁第二部分：CFC 當年度盈餘之各組成項目金額表				112 年度	113 年度
當年度稅後淨利（損）(B1)				200	300
稅後淨利(損)以外純益(損)項目計入當年度未分配盈餘之數額(B2)					
源自非低稅負區採權益法認列轉投資事業之調節項目	投資損益(B3)				
	投資損益已實現數	決議盈餘分配數	源自大陸地區以外(B4)		
			源自大陸地區(B5)		
			投資損失已實現數(B6)		
	處分股權之調整數(B7)				
<input checked="" type="checkbox"/> 選擇將評價損益遞延至實現時始計入 CFC 當年度盈餘者（未勾選本項者，免填下欄金額）					
FVPL 調節項目	FVPL 公允價值變動數(B8)			200	
	處分 FVPL 調整數(B9)				200
	重分類 FVPL 調整數(B10)				
CFC 當年度盈餘（虧損）				0	500
〔B11=B1+B2-B3+(B4+B5-B6)+B7-B8+B9+B10〕					

財政部特別提醒納稅義務人注意上開新修正之規定，依限辦理申報及檢附相關文件，以維護自身權益，如欲瞭解完整規定，可於財政部賦稅署網站（<https://www.dot.gov.tw>），點選「公開資訊\法令規章\賦稅法規\法律與法規命令\營利事業所得稅相關法規\營利事業認列受控外國企業所得適用辦法（綜合所得稅相關法規\個人計算受控外國企業所得適用辦法）」項下查詢。

國稅報導

財政部北區國稅局

自112年1月1日起，執行業務者按月定額發給員工伙食代金，在新臺幣3,000元以內免視為員工的薪資收入

財政部北區國稅局表示，為適度反映物價變動情形，財政部修正發布「營利事業所得稅查核準則」第88條規定，將營利事業員工伙食費免計入薪資收入額度由現行每人每月新臺幣(下同)2,400元提高為3,000元，並自112年1月1日起適用，該部同步發布釋令，將執行業務者員工的伙食費免稅額度也提高為3,000元，以期一致。

該局舉例說明，甲事務所所有員工50人，112年度在前開釋令發布前，其每人每月實際支領的伙食費2,500元，因超過每人每月2,400元的限額，故其執行業務所得帳列員工伙食費1,440,000元，並另於其他費用項下列支員工加班誤餐費60,000元。在前開釋令發布前，甲事務所另列支的加班誤餐費60,000元應轉列為員工薪資收入，併計各員工薪資收入辦理所

得稅扣繳及憑單申報；釋令修正發布後，因實際給付金額未逾每人每月3,000元的限額，該60,000元誤餐費即免予併計員工112年度的薪資收入。

該局提醒，執行業務者如實際供應員工膳食，其伙食費的列支應取具統一發票或普通收據作為憑證，請執行業務者的扣繳義務人配合前揭法令修正規定，正確計算員工應課稅的薪資收入。



統一發票開獎前別忘了雲端發票e起來歸戶

財政部北區國稅局表示，統一發票於每單月之25日，就前期之統一發票開獎，民眾別忘了在開獎日前（即24日前）將所有的雲端發票載具歸戶至手機條碼集中管理各類載具並設定領獎帳戶，以確保發票中獎訊息及中獎獎金不漏接，還可以省去4‰的印花稅。

該局進一步表示，百貨商場、大型購物中心及影城為提高消費者黏著度，均會推出其所屬會員APP，除了累積會員點數外，還提供會員卡載具或是綁定手機條碼儲存雲端發票的功能，民眾在購物消費時，用手機就能同時完成支付、累點、發票存載具，節省開啟多重APP及等待結帳時間，提高消費結帳便利性。

該局說明，為方便民眾管理以各種載具索取雲端發票，財政部提供民眾下載統一發票兌獎APP（下稱兌獎APP）或至財政部電子發票整合服務平台（下稱大平台）等2種方式，民眾可將各店家的會員載具、電子票證（悠遊卡、一卡通、iCash）、信用卡載具、跨境電商電子郵件載具及公用事業載具等歸戶

（綁定）到手機條碼，嗣後消費透過各式載具索取的雲端發票均會自動歸戶到手機條碼；該局鼓勵民眾可透過大平台「手機條碼專區」點選「領獎設定」，設定領獎帳戶，每期雲端發票中獎獎金將自動匯款至該指定帳戶；若未及在開獎日以前於大平台設定中獎獎金自動匯款，亦可於開獎後次月6日，於兌獎APP設定領獎帳戶，以手動逐筆點選「我要領獎」，兌領全部獎項。若有任何疑問，可撥打免費服務專線0800-000321洽詢。





導入行動支付小規模營業人停止租稅優惠情形

財政部北區國稅局表示，近三年因受到疫情影響，民眾為降低接觸傳染風險並維持安全社交距離，減少現金支付，所以行動支付比率大幅提高。為鼓勵小規模營業人在實體商店銷售貨物或勞務，接受消費者使用行動支付，以加速我國行動支付普及化，財政部107年1月12日訂定「小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠作業規範」，自申請核准當季至114年12月31日止，月銷售額逾新臺幣20萬元之小規模營業人，仍按1%課徵營業稅，並免用統一發票。

該局說明，截至112年12月31日止，全國適用前揭租稅優惠之小規模營業人計有17,635家；但有下列情形之一者，主管稽徵機關得停止其租稅優惠，1年內不得再行申請適用：

- 一、營業人自行申請停止適用本租稅優惠。
- 二、營業人於實體商店銷售貨物或勞務，拒絕消費者使用智慧型行動載具付款。
- 三、經查營業人未分別或未全部委託接受金流服務之行動支付業者提出申請。
- 四、營業人不同意受委託之行動支付業者每季提供銷售額資料與主管稽徵機關。

該局呼籲，行動支付已成為全球經濟發

展趨勢，已經核准適用本租稅優惠之營業人，請於結帳時主動提醒消費者使用行動支付裝置付款，並於結帳櫃檯明顯處放置行動支付收款標誌，以加速我國行動支付普及化。本項租稅優惠措施相關資訊，可至財政部稅務入口網站(<https://www.etax.nat.gov.tw/>)及各地區國稅局網站建置之「小規模營業人導入行動支付專區」查詢及下載使用，如仍有相關問題，歡迎撥打免費服務專線0800-000321洽詢。



營業人從事網路交易應依稅籍登記新制規定辦理登記，避免受罰

財政部北區國稅局表示，財政部於111年8月8日修正發布「稅籍登記規則」，自112年1月1日起，營業人專營或兼營以網路平臺、行動裝置應用程式（APP）或其他電子方式銷售貨物或勞務（下稱從事網路交易營業人），稅籍應登記資料新增「網域名稱及網路位址」及「會員帳號」，並應於網路銷售頁面及相關交易應用軟體或程式明顯位置清楚揭露「營業人名稱」及「統一編號」。

該局指出，依加值型及非加值型營業稅法第30條規定，營業人申請稅籍登記之事項

有變更時，應於事實發生之日起15日內填具申請書，向稅籍所在地國稅局申請變更稅籍登記，未依規定申請變更者應依同法第46條規定處罰，並呼籲從事網路交易營業人如漏未辦理前項變更登記者，可透過財政部稅務入口網（<https://www.etax.nat.gov.tw>）「首頁＞稅務資訊＞112.1.1網路交易稅籍登記新制專區」線上申辦，省時又方便。另該專區亦提供相關法規、懶人包、新聞稿及各地區國稅局諮詢窗口等資訊，歡迎查閱。





購買節能電器申請貨物稅退稅應注意事項

財政部北區國稅局表示，為達成節能減碳綠色消費政策目標，自108年6月15日至114年6月14日止，購買經經濟部核定能源效率第1級或第2級的新電冰箱、冷暖氣機或除濕機，每臺可減徵貨物稅新臺幣（下同）500元至2,000元。

該局進一步表示，依據貨物稅條例第11條之1規定，凡購買能源效率分級為第1級或第2級之新電冰箱、新冷暖氣機或新除濕機非供銷售且未退換貨者，買受人可於購買日（即統一發票或收據記載交易日期）之次日起6個月內，檢附申請人身分證正反面影本（營利事業或機關團體免附）、統一發票或收據影本（雲端發票或電子發票證明聯免附）、電器產品保證書或保固卡影本（載有製造號碼或機器號碼）及存摺封面影本，就近向任一國稅局申請退還減徵貨物稅；該局彙整最常經國稅局否准退稅的樣態如下：

序號	否准原因	正確做法
1	不符合要件	申請人須於貨物稅條例第11條之1生效日內，購買經經濟部核定能源效率分級為第1級或第2級之新電冰箱、新冷暖氣機或新除濕機，非供銷售且未退（換）貨。
2	逾期申請	申請人應於購買日之次日起算6個月內就近向各地區國稅局任一分局、稽徵所或服務處申請退還減徵貨物稅，逾期不得申請退還。
3	申請人非實際買受人	本項申請應由實際買受人提出，如果購買電器之統一發票或收據載有買受人統一編號，則應由該統一編號之營利事業或機關團體申請。
4	重複申請	每臺節能電器以申請1次為限，不可重複申請。

該局呼籲，民眾可至財政部稅務入口網（網址：<https://www.etax.nat.gov.tw>）利用線上方式申請，程序簡便且不受上班時間或地點限制。如有不明瞭之處，歡迎利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供諮詢服務。

網路交易課徵營業稅須知

財政部臺北國稅局

隨著網路科技蓬勃發展，消費者購物習慣逐漸改變，尤以受到新冠肺炎(COVID-19)疫情的影響，「宅經濟」逆勢成長。依經濟部統計處分析106年至112年國內零售業網路銷售相關數據（如圖1-1及圖1-2），足見消費者對於網路購物的依存度逐年提高，許多商家逐漸將實體店面網路化，除了透過「Yahoo拍賣」、「蝦皮購物」、「露天拍賣」等網路平臺銷售外，運用直播帶貨或以Facebook、Line通訊軟體開設粉絲團等，成為近年最具潛力之銷售模式。本文將就國內營業人透過網路銷售貨物或勞務所涉稅籍登記、課稅方式及交易態樣之相關規定簡要說明。



圖1-1 零售業網路銷售金額及年增率

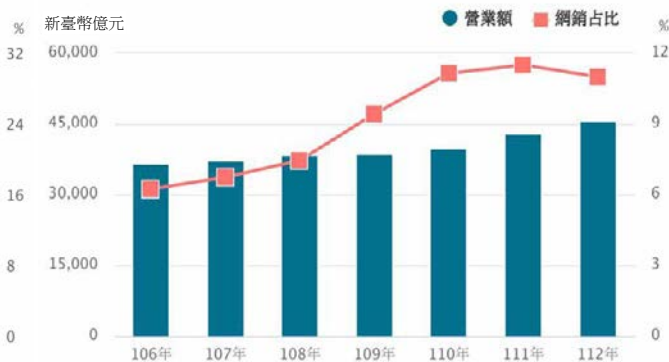


圖1-2 零售業營業額及網路銷售占比

一、稅籍登記

（一）應辦稅籍登記之時點

依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務應課徵營業稅。次按財政部109年1月31日台財稅字第10904512340號令規定，個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，其當月銷售額達營業稅起徵點者（銷售貨物為新臺幣（下同）8萬元，銷售勞務為4萬元），應即向所在地稽徵機關申請稅籍登記。



(二) 應登記事項增列「網域名稱及網路位址」及「會員帳號」

為利消費者辨識境內網路賣家資訊，財政部修正稅籍登記規則第4條第1項第9款及第4條之1規定，自112年1月1日起，國內營業人專營或兼營以網路平臺、行動裝置應用程式(APP)或其他電子方式銷售貨物或勞務，其稅籍應登記項目新增「網域名稱及網路位址」及「會員帳號」，並應於其網路銷售網頁及相關交易應用軟體或程式之明顯位置，清楚揭露「營業人名稱」及「統一編號」，整理如下表：

項目 \ 規定	新制	舊制
網路銷售營業人 【稅籍應登記事項】	新增「網域名稱及網路位址」及「會員帳號」	營業人名稱及地址、負責人姓名、組織種類、資本額等事項
網路銷售營業人 【網站揭露資訊】	應揭露稅籍登記「營業人名稱」及「統一編號」	未規定

二、課稅方式

(一) 使用統一發票營業人

營業人每月銷售額已達使用統一發票標準者（平均每月20萬元），係屬以進、銷差額課徵營業稅之營業人，其銷售貨物或勞務應依營業稅法第32條規定開立統一發票交付買受人，並依營業稅法第35條第1項規定，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，自動向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。

(二) 查定課徵營業人

依營業稅法第13條、第23條及同法施行細則第9條規定，規模狹小，交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準之小規模營業人，應就主管稽徵機關查定之銷售額按1%之稅率計算營業稅額。個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，經主管稽徵機關核定查定計算營業稅額者，應就已達營業稅起徵點之月份，依實際交易資料查定銷售額及應納營業稅額，並依營業稅法第40條及同法施行細則第45條規定，由主管稽徵機關按季於1月、4月、7月、10月底前分別填發繳款書通知繳納。

(三) 上開課稅方式，整理如下表：

每月銷售額	稅率	繳納方式
銷售貨物未達8萬元	—	毋須課徵營業稅
銷售勞務未達4萬元		
銷售貨物8萬元以上且未達20萬元	1%	按季（每年1、4、7、10月之月底前）填發繳款書通知繳納營業稅。
銷售勞務4萬元以上且未達20萬元		
銷售貨物或勞務20萬元以上	5%	按期（每單數月）向稽徵機關申報銷售額並自行繳納營業稅。

三、交易態樣

(一) 進銷模式

營業人採進、銷方式從事網路交易者，依營業稅法第16條規定，應按其所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用，依營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。

1、案例

網路賣家甲以定價1,000元向供應商乙購進商品，再以定價1,500元銷售予消費者丙。

2、發票開立方式

供應商乙應就收取商品價款1,000元開立統一發票予網路賣家甲，而網路賣家甲應依銷售商品價款1,500元開立統一發票交付消費者丙。

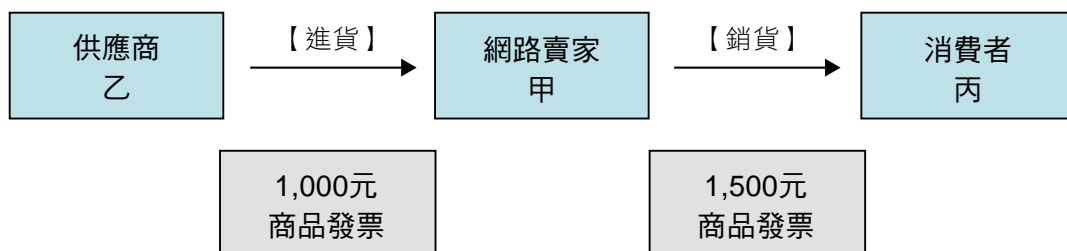


圖2 進銷模式交易流程



(二) 代購模式

依統一發票使用辦法第17條第1項規定，營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明「代購」字樣，交付委託人。

1、案例

網路賣家甲經營代購業務，接受消費者丙之委託，甲除以自己名義向供應商乙代為購買定價1,000元商品外，並約定向消費者丙收取佣金500元。

2、發票開立

供應商乙應就收取商品價款1,000元開立統一發票予網路賣家甲，而網路賣家甲應依代購商品之定價1,000元開立統一發票交付消費者丙，並於發票備註欄註明「代購」字樣，另按所收取之佣金500元開立統一發票交付消費者丙。

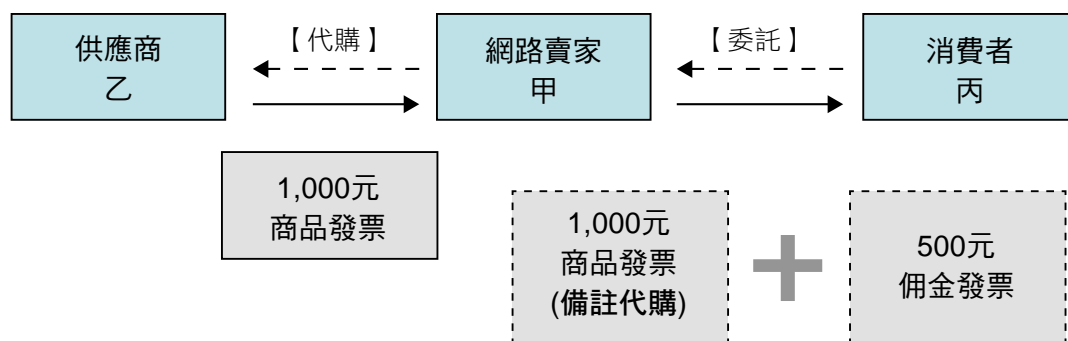


圖3 代購模式交易流程

(三) 委受託代銷模式

依統一發票使用辦法第17條第2項規定，營業人委託他人代銷貨物，應於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明「委託代銷」字樣，交付受託代銷之營業人，作為進項憑證。受託代銷之營業人，應於銷售該項貨物時，依合約規定銷售價格開立統一發票，並註明「受託代銷」字樣，交付買受人。

1、案例

供應商乙委託網路賣家甲代銷定價1,000元之商品，網路賣家甲再透過其網路商店銷售予消費者丙，並與供應商乙約定收取佣金500元。

2、發票開立

供應商乙應依委託代銷商品價格1,000元開立統一發票交付予網路賣家甲，並於發票備註欄註明「委託代銷」字樣，交付其作為進項憑證。至網路賣家甲應依銷售價格1,000元商品開立統一發票交付消費者丙，並就所收取之佣金500元開立統一發票交付供應商乙。

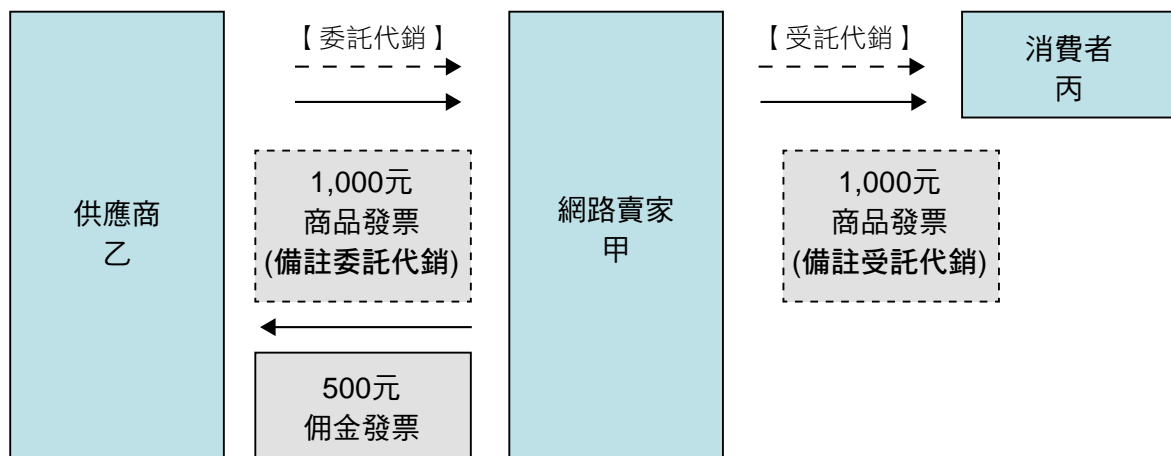


圖4 委受託代銷模式交易流程

四、結語

隨著行動裝置的普及，消費者對於網路購物之依賴程度持續提高，電子商務蓬勃發展，更帶動許多實體商店或個人紛紛投入網路銷售之行列而成為網路賣家，請多加留意網路交易所涉營業稅之相關規定，依法開立統一發票申報繳納營業稅，避免因不諳稅法規定而遭稅捐稽徵機關補稅處罰。

※相關資訊請參閱

- 1、加值型及非加值型營業稅法
- 2、加值型及非加值型營業稅法施行細則
- 3、稅籍登記規則
- 4、統一發票使用辦法
- 5、財政部稅務入口網（<https://www.etax.nat.gov.tw>）首頁/稅務資訊/網路交易課稅專區

省公會及臺中市公會112年度稅務座談會重要提案評析(I)

王明勝

臺灣省會計師公會稅制稅務委員會主任委員、中山聯合會計師事務所執業會計師

壹、前言

臺灣省及臺中市會計師公會同往年之慣例，分別於112年7月4日、10月17日及12月6日分別舉辦北、南、中三場稅務座談會，會中針對相當多重要之提案進行討論。透過年度稅務座談會的提案互動討論，進行租稅探討及宣導，讓納稅人及會計師等從業人員更瞭解租稅制度、稅法規定及稅政措施，建立人民正確納稅觀念，加強稅務服務效能，提高納稅意願及稽徵行政效率，使各項租稅政策及稅政改進措施更能獲得支持與配合，進而降低爭訟率。本文針對此三場座談會之重要提案，分為 I、II 二篇進行相關解析及探討課徵問題。

貳、重要提案評析

茲將112年度稅務座談會有關各稅重要提案及相關評析，臚列如下：

一、出售土地後死亡尚未核課繳納房地合一稅列計遺產扣除額

公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理，故繼承人依法應繼承被繼承人未償之租稅債務，並按遺產及贈與稅法第17條第1項第9款¹之規定，於計算遺產總額時，未償之債務得自遺產總額中扣除。至於未償債務(消極財產)之估價，現行遺產及贈與稅法並未規定；惟按最高行政法院大法庭108年度大字第2號裁定之意旨：「遺產及贈與稅法第17條第1項第9款所定被繼承人死亡前未償債務，係被繼承

¹ 遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者。」

人移轉其所有土地（應有部分）債務時，其價值之計算，應直接適用遺產及贈與稅法第10條第3項規定（土地以公告土地現值或評定標準價格為準）。²另按所得稅法第4條第1項第17款²及同法第71-1條第1項規定，個人於年度中死亡，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起3個月內，依所得稅之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務，且繼承人因繼承而取得之財產依法應免納所得稅。



買賣契約乃是買賣雙方當事人互相負擔「對待給付」義務之雙務契約。在被繼承人生前出售土地後，卻於移轉所有權之前死亡之法律關係下，繼承人所須承受之權利義務關係，包括：(1)得自買受人處收取出售土地價金之金錢債權(積極遺產)。(2)移轉出售土地所有權予買受人之債務(消極遺產)。(3)負擔相對應因被繼承人出售土地而尚未繳納房地合一稅之稅捐債務。

案例：張君105年6月買入A房地，購入成本3,000萬元，於112年1月間以新臺幣（以下同）5,000萬元出售A房地，因取得、改良及移轉而支付之費用共400萬元；但張君於112年2月移轉所有權之前死亡（死亡時房地公告土地現值及評定標準價格共計2,000萬元）。105年6月（取得日）至112年2月（死亡日）之土地漲價總數額為300萬元，112年2月（死亡日）至所有權移轉登記日之土地漲價總數額為50萬元。原應屬張君之房地合一稅課稅所得計算如下：

•---成交價額5,000萬元

•--原始購入成本3,000萬元
（取得、改良及移轉費用400萬元
／死亡前土地漲價總數額300萬元
／死亡後土地漲價總數額50萬元）

•---死亡時房地公告土地現值及
評定標準價格2,000萬元

得計算如下：成交價額5,000萬元－原始購入成本3,000萬元－土地漲價總數額(300萬元+50萬)－因取得、改良及移轉而支付的費用400萬元=課稅所得1,250萬元；應繳納之房地合一稅=1,250萬元×20%=250萬。

² 所得稅法第4條第1項第17款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」

所得稅法第71-1條第1項規定：「中華民國境內居住之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申報課稅之所得，除依第71條規定免辦結算申報者外，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起3個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務。」



依所得稅法第4條第1項第17款規定，房地合一稅之稅捐債務因被繼承人死亡前尚未過戶而尚未產生，而繼承人過戶予買方之土地係因繼承而取得之財產，依法應免納所得稅。反之，如仍需核課繳納房地合一稅，則依最高行政法院大法庭108年度大字第2號裁定之意旨，有關其遺產之估價，金錢債權(積極遺產)固然以5,000萬元列計，而未償債務(消極遺產)以2,000萬元列計；至於被繼承人因出售土地而尚未繳納房地合一稅之稅捐，於同一事實基礎下，與繼承人所承受之權利義務關係自不得任意割裂適用³。

如案例死亡前尚未產生之房地合一稅其繼承人是否免予核課繳納？若否，則其認列之出售成本是否得以被繼承人原始取得成本列計，而非以死亡時之現值？於遺產稅申報時，是否得列計此死亡前應納未納之房地合一稅捐？又計算課稅所得時得否減除取得日至死亡日之土地漲價總數額？姑退而言，是否得援用上開財政部(88)台財稅第881928450號函釋⁴之規定，應收債權以實質上可得取償之金額(即5,000萬元扣除250萬=4,750萬?)判斷列計，以符合納保法所規範之量能課稅原則及實質課稅原則？

對此國稅局表示類此被繼承人生前簽約出售土地，於尚未移轉所有權之前死亡，所涉房地合一所得稅疑義案件，前財政部賦稅署111年7月6日臺稅所得字第11104512300號函覆南區國稅局，作業要點第3點序文有關房屋、土地(下稱房地)交易日之認定規定，係參據民法第758條第1項不動產物權非經登記不生效力規定，考量所交易之房地係以完成移轉登記始對外發生效力，爰以該交易房地完成所有權移轉登記日為交易日。倘系爭土地交易屬被繼承人生前所為，核屬個案事實認定範疇。實務上認定為被繼承人之不動產交易，成本以被繼承人之取得成本計算。若被繼承人生前取得及移轉，則以其所得繳納該房地合一稅。在此觀念下，若有尚未繳納之房地合一稅，則為被繼承人遺留之租稅債務，遺產稅則可列報扣除租稅債務。

憲法第15條及司法院釋字第400號解釋關於人民財產權應予保障，應於量能原則要求按經濟負擔能力平等負擔稅捐，所得稅法之所得即納稅人所得支配之所得。又重複課稅區分經濟上重複負擔(Wirtschaftliche Doppelbelastung)與法律上重複課稅(Juristischen Doppelbesteuerung)。經濟上重複負擔，係同一稅捐客體，課徵二次以上稅捐。經濟上重複負擔，法律上是否可容忍，在

³ 司法院釋字第385號解釋意旨：「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之衡平性，當不得任意割裂適用。」

⁴ 財政部88.07.29台財稅第881928450號函釋：「債權為遺產標的時，……實質上係以可得取償之金額估價課徵遺產稅，則該類債權為贈與標的時，准參照上開細則第9條之1第1款規定，以該債權可得取償之金額估價課徵贈與稅。」

於其重複負擔在法律上有無正當性，亦即有無符合量能平等負擔⁵。個人房地合一稅制之所得額，係以成交價額減除房地取得成本及因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額及土地漲價總數額。本文認為案例中被繼承人死亡前尚未過戶移轉之土地交易及相對應尚未繳納之房地合一稅，屬被繼承人生前所為，其土地交易之成本宜以被繼承人取得之成本計算，而非以繼承取得之房地價值（房地現值合計）認定之「取得時」之取得成本，應扣除持有期間已計土地增值稅部分之稅基即土地漲價總數額，作為計算之基礎；負擔相對應因被繼承人出售土地而尚未繳納房地合一稅之稅捐債務，應可列計為死亡前應納未納之稅捐，始符立法目的，方不致過度以稅捐負擔而侵犯其財產權⁶，以符合法律適用之整體性及權利義務之衡平性，建構公平允當課稅制度。

二、法人分割長期持有股票持有期間之計算問題

為鼓勵長期投資，營利事業於102年度以後出售其持有滿3年以上屬所得稅法第4條之1規定之股票者，於計算其當年度證券交易所得時，減除其當年度出售該持有滿3年以上股票之交易損失，餘額為正者，以餘額「半數」計入當年度證券交易所得，為所得基本稅額條例第7條第3項所明定。又企業併購法第44條第3項規定：「公司分割取得有表決權之股份達全部交易對價80%以上，並將取得之股份全數轉予股東者，其因而產生之所得，免徵營利事業所得稅；其因而產生之損失，亦不得自所得額中減除」，並參酌財政部賦稅署92年6月10日台稅一發字第0920453014號⁷函釋及財政部99年6月10日台財稅字第09900181210號⁸函釋（以下稱99年函釋），公司辦理分割時，將其所持有滿3年以上長期投資之股票分割予新設公司，未來於新設公司出售股票時之持有期間應如何計算？該股票持有期間之計算，與法人分割之類型或要件，例如：企業組織調整、或「公司分割取得有表決權之股份達全部交易對價80%以上」或如99年函釋之長期投資股權分割讓與其他公司情形等法人分割類型，於計算持有期間是否有差異？

⁵ 葛克昌（2016）。房地合一稅及其憲法課題。會計師季刊，267，65-66。

⁶ 臺北高等行政法院 107年訴字第720號判決參照。

⁷ 參酌財政部賦稅署92年6月10日台稅一發字第0920453014號函釋：「關於股東原持有被分割公司發行之緩課股票，於公司分割時繳回並換取既存或新設公司新發行之股票，可否繼續適用緩課優惠乙節，因公司分割，乃企業組織調整行為之一種，基於租稅中立及股東經濟行為延續性考量，可比照合併之相關規定，准許被分割公司股東以原持有之緩課股票，換取既存或新設公司新發行之股票部分，繼續適用緩課優惠。」

⁸ 財政部99年6月10日台財稅字第09900181210號函釋（以下稱99年函釋）：「主旨：甲電腦股份有限公司辦理分割及嗣後該分割出之公司與受讓公司合併相關稅務疑義乙案。說明：二、甲電腦股份有限公司（以下簡稱甲公司）將其所持有乙聯合科技股份有限公司（以下簡稱乙公司）之長期投資股權分割讓與丙國際投資股份有限公司（以下簡稱丙公司），並將取得之丙公司股票部分轉予股東，尚無企業併購法第39條第3項（編者註：現行第44條第3項）規定之適用，其分割讓與長期投資股權之證券交易所應依所得基本稅額條例第7條第1項第1款規定計入基本所得額。…」



國稅局表示依據企業併購法第25條第1項前段、同法第35條第11項⁹、所得稅法第65條¹⁰等規定及財政部96年10月3日台財稅字第09604545320號令¹¹，合先敘明。本案公司間進行分割，分割讓與資產包含長期股權投資，依前揭規定，被分割公司於分割時，應計算財產交易所得或證券交易所得，未來新設之受讓公司於出售股票時，應以「併購基準日」為股票取得日，計算持有期間，且不因法人分割類型有所差異。

財政部賦稅署曾於110年度稅務座談會表示，公司進行合併或分割交易屬共同控制下之「組織重組(或調整)」，移轉取得之房屋、土地，與一般交易顯有不同，得以消滅公司或被分割公司原取得該土地之日為準，據以判斷出售該不動產是否適用所得稅法第4條之4規定課徵所得稅之認定方式。營利事業得依個案之合併、分割態樣、會計處理方式，依上開原則判斷，但仍有個案事實認定之問題。營利事業於個案分割態樣之判斷，仍必須留意公司進行法人分割之標的，是否符合具有「事業」屬性可「獨立營運¹²」之營業讓與定義，於房地合一稅「取得日」之認定上，始有從優認定之機會。至於公司辦理法人分割時，將其所持有之股票分割予新設公司，未來於新設公司出售股票時持有期間之認定方式，依目前稅務座談會對公司辦理法人分割，將土地分割讓予新設公司所認定之「取得日」及持有期間之見解，有所不同，須特別留意。

三、房地合一稅在建工程之價值應列計項目

現行作業要點第6點所規定有關「本法第4條之4第3項所定國內外營利事業之股份或出資額，該營利事業股權或出資額之價值50%以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成，指交易該營利

⁹ 企業併購法第25條第1項前段規定：「存續公司或新設公司取得消滅公司之財產，其權利義務事項之移轉，自合併基準日起生效。」及第35條第11項規定：「分割後受讓營業之既存或新設公司取得被分割公司之財產，其權利義務事項之移轉及變更登記，準用第25條規定。」

¹⁰ 所得稅法第65條規定：「營利事業在解散、廢止、合併、分割、收購或轉讓時，其資產之估價，以時價或實際成交價格為準。」

¹¹ 財政部96年10月3日台財稅字第09604545320號令：「二、上述分割讓與之資產中，國外長期股權投資及國內長期股權投資之投資標的非屬證券交易稅條例規定之有價證券者，應按分割時帳面價值（包括採權益法認列之投資收益）減除原始取得成本，計算財產交易所得課稅；國內長期股權投資之投資標的屬證券交易稅條例規定之有價證券者，應按分割時帳面價值減除原始取得成本計算證券交易所得，依所得基本稅額條例規定，計入基本所得額課稅。」

¹² 最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，會研會97年3月10日函所稱「事業」，係指可獨立營運之完整產銷功能之特定營業部門。倘營利事業取得之活動及資產組合，係與其本業之各項投入、處理程序及產出結合，而非獨立經營及管理該組合，即不符合「事業」之定義。

財團法人中華民國會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函釋意旨，所稱「事業」之定義，其第2段文字「……如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序……」，該第2段文字緊接第1段文字，二者有承上啟下之連結關係，其中第1段文字定義了「事業」，而第2段文字仍要求取得者為具有「投入、處理程序及產生」之「事業」，只不過與收購前之狀態相比較，其「投入、處理程序及產生」範圍，可以比收購前原來之範圍為窄，但「投入、處理程序及產生」之組合功能仍應具備。換言之，併購取得之資產組合，在併購方之資產「整合」以前，仍需具有「事業」之屬性。若購入之資產在購入時點尚不具「投入、處理程序及產生」之組合特徵，即使其在購入後，能與企業自身之部門「整合」，仍然不符合「事業」定義。

事業股份或出資額時，該營利事業或其控制之事業在中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值，占該營利事業全部股權或出資額價值之比率在50%以上。」之計算，應參酌金融機構貸款評定之價格、不動產估價師之估價、報章雜誌所載市場價格等資料認定調整之。又民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力」，於登記前取得不動產物權者，應經登記，始得處分其物權；及依民法第811條規定：「動產因附合而為不動產之重要成分者，不動產所有人，取得動產所有權。」所謂重要成分，係指兩物結合後，非經毀損或變更其物之性質，不能分離者而言。對建設公司而言，已開賣預售屋之建設公司，其帳列主要資產包括：已請領建照之在建土地、未請領建照之在建土地、在建房屋(例如已蓋至十層樓未完工之在建房屋)、待售房屋等科目，於計算「境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值」時，那些資產項目應計算在內？

對此國稅局表示依所得稅法第4條之4第3項規定及作業要點第6點第2項規定，營利事業交易其持有股份或出資額，於計算境內房地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值時，應將「已取得」之房地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地納入計算。至「取得日」之認定，依作業要點第4點規定，原則為所取得之房屋、土地完成所有權移轉「登記日」，但興建房屋完成後第一次移轉為「核發使用執照日」。



有關作業要點第4點本文「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準」之規定，用以解釋判斷房地合一稅制課徵標的，乃合於民法第758條關於物權變動之生效要件採登記主義之意旨，自得適用，亦無違法律保留原則¹³。又為個人綜所稅體系之一體考量，將持有期間以不動產登記制為準，據以判斷系爭房地是否符合房地合一稅制所課徵標的之準據。提案爭點在於預售屋之建案，帳列在建工程科目之金額(例如已蓋至十層樓未完工之在建房屋)是否應納入價值比率分子計算？預售屋係就尚未興建完成的房屋進行銷售，建商可能因市場因素，採僅部分戶數預售策略；若預售戶相對應在建工程科目之金額須納入價值比率計算時，則容易造成計算上判斷之困難及爭議。本文認為國稅局於此計算原則上採物權登記主義，可減少計算價值比率之爭議。

¹³ 最高行政法院 108年裁字第 863 號裁定參照、財政部(73)台財稅字第53875號函釋。



四、撤銷買賣所收取之違約金或賠償款是否應開立統一發票

依加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第16條規定，銷售額為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。營業稅法規定，所謂銷售貨物，乃指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價。另依財政部75年11月26日台財稅第7574126號函¹⁴所示，若賣方因買方違約所加收之違約金或賠償款，應視為銷售額開立統一發票。又按民法第114條第1項之規定：「**法律行為經撤銷者，視為自始無效。**」即不動產買賣之銷售行為一旦撤銷溯及既往失其效力，並可申請退還原繳納之土增稅及契稅。案例：甲公司(買方)因向乙公司(賣方)購買房地而簽訂「買賣房地合約書」；惟於辦理所有權移轉登記前甲公司即違約撤銷買賣，並同意支付違約金賠償乙公司。試問：乙公司(賣方)收到此筆違約金是否須開立統一發票予甲公司(買方)？若須開立統一發票，此筆違約金是否須依房地比開立應稅及免稅之統一發票？

國稅局表示本案營業人出售不動產，因買方違約撤銷交易而加收之違約金，係銷售貨物或勞務在價格外加收之費用，屬於銷售額之範圍，應依規定開立統一發票，課徵營業稅。另因違約金並非銷售土地的代價，屬銷售行為有關的銷售額，仍應開立應稅之統一發票。

營業人銷售貨物或勞務，因買受人遲延支付價款，基於雙方約定或經訴訟、非訟程序而依**民法第233條第1項規定向買受人收取之遲延利息**，尚非營業人銷售貨物或勞務之代價，非屬營業稅法第16條第1項本文規定之銷售額，不課徵營業稅，為財政部112年12月6日台財稅字第11204662230號令所明示在案。該令同時廢止財政部74年11月14日台財稅第24799號函¹⁵、80年3月21日台財稅第800098343號函¹⁶、89年1月10日台財稅第0880450644號函¹⁷及財政部賦稅署75年5月30日台稅二發第7551475號書函。依最高行政法院判決109年度上字第655號之判決意旨：「營業稅的課稅對象，原則上限於有償的交易行為，營業人必須取得代價而為給付，亦即在營業人與給付受領人（買受人）間，進行互為給付的交易」、「**在侵權行為損害賠償，固然有支出所得，但並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，既無消費，則不納入營業稅之課稅範圍。此種損害**

¹⁴ 財政部75年11月26日台財稅第7574126號函釋：「依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第1條及第16條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅；而銷售額即為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用；若賣方因買方違約所加收之違約金或賠償款，應視為銷售額開立統一發票。」

¹⁵ 財政部74年11月14日台財稅第24799號函釋：「○○人壽保險公司因房屋承租戶延期支付房租加收之利息，應併入租金收入課徵營業稅。」

¹⁶ 財政部80年3月21日台財稅第800098343號函釋：「○○電腦公司生產電腦產品外銷，因國外客戶延遲付款而加收之利息，應依規定開立統一發票（編者註：現行外銷貨物得免開立統一發票）並適用零稅率，至應檢附之文件，例如書信、電報往來等。」

¹⁷ 財政部89年1月10日台財稅第0880450644號函釋：「營利事業銷售貨物或勞務，因買方延遲付款而加收之利息，依本部賦稅署75年5月30日台稅二發第7551475號書函規定，應開立統一發票交付買方，買方給付該項利息可免依現行各類所得扣繳率標準之規定扣繳所得稅款。」

賠償義務並未與自願的貨物之利用相連結，因此也沒有表彰經濟上給付能力，而不應課予營業稅。」、「遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，實則並不屬於對價的部分，因為其費用支出並非基於給付交換關係，更非基於有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付的關係，因遲延履行造成損害，故不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分」觀察，案例中甲公司(買方)因違約撤銷買賣而支付違約金賠償乙公司(賣方)，發生給付不能之損害賠償義務並未與自願的貨物之利用相連結，其違約金支出並非基於給付交換關係，是否仍須開立統一發票？仍有待於未來稽徵實務上持續觀察。

五、特定條件股份或出資額比率合計數認定之疑義

所得稅法第4條之4第3項前段明訂：「個人及營利事業交易其直接或間接持有股份或出資額過半數之國內外營利事業之股份或出資額，該營利事業股權或出資額之價值50%以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成者，該交易視同第一項房屋、土地交易。」另財政部111年台財稅字第11000633640¹⁸、11000633641¹⁹號令將個人及營利事業對標的公司之持股擴大至包含二親等以內親屬之持股，是否必需於個人主觀上有逃漏稅捐目的之故意，藉由「透過」特定條件之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額，所為之股權交易安排，意圖減少稅捐負擔之行為，始有所得稅法第4條之4第3項之適用；而非一概以客觀上具備一定親屬關係、持股關係或職務關係(例如：父、子分別持有某公司股權40%、15%之股權，然子15%之股權為其祖父遺贈取得，不應被認定父透過子間接持有股份過半；或兄弟姊妹繼承自父母的股權，合計持股過半，任一人想出售股份給其他兄弟姊妹，也不應被認定其轉讓人欲透過兄弟姊妹間接持有股份過半；或兄、弟同為20年前設立公司之發起人，出資額分別由兄、弟各自出資持有某公司股權30%及40%)，即認定為「透過」其關係企業或關係人，交易其具控制力之營利事業股份或出資額?為

¹⁸ 財政部111年1月25日台財稅字第11000633640號令釋：「一、所得稅法第4條之4第3項規定營利事業直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額過半數，以該營利事業依下列各款計算之股份或出資額比率合計數認定之：……（二）營利事業『透過』其關係企業而間接持有國內外營利事業股份或出資額，且其持有關係企業股份或出資額超過50%或直接控制其關係企業之人事、財務或營運政策者，……（三）營利事業『透過』符合下列各目規定之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額，應比照前2款規定計算方式，……」。

¹⁹ 財政部111年1月25日台財稅字第11000633641號令釋：「一、所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額過半數，以該個人依下列各款計算之股份或出資額比率合計數認定之：……（二）個人『透過』其關係企業而間接持有國內外營利事業股份或出資額，且其持有關係企業股份或出資額超過50%或對其關係企業之人事、財務或營運政策具有主導能力者，……（三）個人『透過』符合下列各目規定之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額，應比照前2款規定計算方式，……」。



了避免逾越所得稅法第4條之4第3項之授權範圍，而違反納稅者權利保護法第3條第3項²⁰之情形，建議於適用財政部111年台財稅字第11000633640、11000633641號令之解釋，可增加但書規定或排除適用規定（例如以上3種情況），又二親等以內親屬若能提出自有資金出資，股權交易皆有個人自有資金之支付證明，而非取巧安排方式取得股權者，應排除適用之。

對此國稅局解釋財政部111年1月25日台財稅字第11000633640號令釋，營利事業直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準，明定以該營利事業依規定計算之直接持有、透過其關係企業而間接持有，或透過符合一定條件規定之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額比率合計數認定之，合先敘明。有關建議營利事業於適用前揭財政部令釋，就股份或出資額比率合計數之認定條件，增加排除適用規定一節，因涉及法令修訂事項，爰予錄案並適時陳請財政部參考。有關所得稅法第4條之4第3項規定個人直接或間接持有國內外營利事業股份或出資額過半數之認定標準，經財政部以111年1月25日台財稅字第11000633641號令核釋在案，依該令釋規定，個人移轉營利事業股份或出資額之原因為何，並不作為稽徵機關認定關係人交易之依據。



本委員會再於112年12月21日所召開會計師公會與財政部賦稅署賦稅座談會提案所得到之回覆，為「所得稅法第4條之4第3項透過股權交易間接移轉房地視為房地交易規定立法意旨與同法第43條之1不合營業常規調整規定、第43條之3營利事業認列受控外國企業所得規定及所得基本稅額條例第12條之1個人計算受控外國企業所得規定，係為防杜個人或營利事業透過具控制力之企業影響交易結果或規避納稅義務之立法意旨相同，均屬反避稅措施，各項反避稅規定之控制力關係及持股比率認定方式宜一致」。雖行政部門有意照顧居住者需求，乃藉由推動房地合一稅2.0，落實居住正義；惟本文認為財政部於執行房地合一稅之相關函釋內容時，亦應於法律或法律明確授權之法規命令內執行；倘若執行相關函釋已影響納稅人之客觀淨所得高低，攸關納稅人應納稅額之義務，與憲法位階之量能課稅原則是否妥善貫徹有關，實已涉及人民繳納稅捐之客體及稅基之範疇者，依司法院釋字第650號解釋，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，

²⁰ 納稅者權利保護法第3條第3項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐(司法院釋字第650、657及705號解釋參照)。」

方符租稅法律主義之要求，而非得由行政機關以行政規則變更之。相關房地合一稅函釋之執行結果，仍可持續觀察之。

六、違約金列報營業費用或執行業務費用問題

按所得稅法第38條及同法施行細則第42條之1規定，各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。其立法意旨在於避免削弱或抵銷上開金錢給付義務之督促或制裁作用。所稱各種罰鍰係指依各種法規所科處的罰鍰。不限於違反稅法規定的罰鍰，凡因環境污染、食品安全及交通違規等被依違反行政法規所科處的罰鍰均不得列為費用或損失。惟懲罰性違約金係以強制債務之履行為目的，確保債權效力所定之強制罰。其請求權基礎乃民法第250條規定：「（第1項）當事人得約定債務人於債務不履行時，應支付違約金。……。」，於債務人不履行債務時，債權人即無須舉證證明其受有損害，而無論是否受有損害，均得按「約定」之違約金數額請求支付違約金。此係民事債權人依據民法基於契約所生之請求權。與上段所得稅法第38條及同法施行細則第42條之1所規範各種罰鍰，係指行政機關依行政法規對人民裁處之罰鍰，乃不同之範疇。工程顧問公司或建築師事務所於承攬「建築工程委託專案管理技術服務」時，與委託人雙方訂有契約，並於契約中明定「遲延履約」、「罰則」等條款；嗣因工程有遲延履約或管理不善等事由，經委託方依上開契約對顧問公司或事務所請求懲罰性違約金。顧問公司或事務所乃將此違約金列報為其營業費用或執行業務所得之費用，此違約金是否不應屬於所得稅法第38條及同法施行細則第42條之1規定各種「罰鍰」之不得列為費用或損失項目。

對此國稅局表示所得稅法第38條²¹、同法施行細則第42條之1²²及營利事業所得稅查核準則第103條第2款第3目²³等規定，營利事業因經營本業及附屬業務所生之違約金損失，如非屬各種法規所科處之罰鍰者，依前揭規定得取具確實證明文據，按營利事業所得稅查核準則第103條第2款第3目規定核實認定。另依執行業務所得查核辦法第34條²⁴之規定，委託人(買方)因承攬人(賣方)工程遲延履約或管理不善收取之違約金，非屬委託人(買方)銷售貨物或勞務之範疇，承攬之顧問公

²¹ 所得稅法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」。

²² 所得稅法施行細則第42條之1規定：「本法第38條所稱之各項罰鍰，係指依各種法規所科處之罰鍰。」

²³ 營利事業所得稅查核準則第103條第2款第3目規定：「下列其他費用或損失，可核實認定：(三)違約金及沒收保證金經取得證明文據者。」

²⁴ 執行業務所得查核辦法第34條：「其他費用或損失：一、不屬以上各條之項目而與執行業務有關之其他必要費用，准予列為其他費用或損失。」



司或建築師事務所，應依所得稅法第89條第3項規定，於給付違約金年度開立「其他所得」免扣繳憑單予委託人，並依規定列單申報主管稽徵機關。

政府採購契約之違約金可分懲罰性違約金及損害賠償預定性質違約金。前者以違約金作為債務不履行所生損害之賠償總額。後者以強制債務之履行為目的，確保債權效力所定之強制罰，於債務不履行時，債權人除得請求支付違約金外，並得請求履行債務，或不履行之損害賠償²⁵。政府採購契約均會有逾期完成履約之違約金約定，並依政府採購契約要項第45條之規定，關於逾期違約金以日為計算，並以契約價金總額之百分之二十為上限。惟政府採購契約，既具私法契約之性質，該違約金顯與所得稅法第38條及同法施行細則第42條之1所規定各種法規所科處之「罰鍰」性質不同。

參、結論

近年來稅務座談會重要之提案，大部分與房地合一稅制之推展有關。房地合一稅制度之實施，係為抑制短期炒作不動產、落實居住正義，並防杜規避稅負及維護租稅公平。房地合一稅2.0新制之推行，涉及租稅稽徵實務、課徵租稅構成要件、稅基量化規範、課徵所得來源事實認定、稽徵機關裁量判斷、裁罰事實認定及裁罰構成要件等事項於租稅法上之運用；但於執行房地合一稅相關法律或函釋之規定，必須重視合於法律授權目的之「合義務性裁量」（行政程序法第10條），及未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰等情事之無瑕疵判斷，並應一併考量納稅人行為情節，對納稅人有利情形，亦應盡注意義務（行政程序法第9條）。



²⁵ 最高法院106年台上字第446號民事判決意旨。

營利事業房地交易所得與損益所產生之課稅爭議

邱晨

天主教輔仁大學學士後法律學系專任副教授 德國敏斯特大學法學博士

壹、前言：所得稅法第24條之5之立法及修法理由

在我國民法採取一物一權主義下，對於房地交易所得之課稅向來採取房屋交易與土地交易所得適用不同之稅目而分別核課稅捐。就以營利事業而言，房屋交易收入依據所得稅法第24條第1項規定，減除相關成本、費用及損失後，併入營利事業當年度之所得，並適用一固定稅率繳納當年度之應納稅額。至於土地交易收入，則是依據土地稅法第28條前段規定，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。然採取房屋及土地交易所得分別課稅之方式，以公告土地現值作為土地漲價總數額之計算基準，長期以來導致土地實際交易價格超過公告土地現值之增益而無法課稅之情況發生。此外，同一年度買賣土地，由於公告現值尚未調整，易生無須繳納土地增值稅之法律漏洞¹。最後，此種

依循民法將房屋及土地歸類為兩種不同之不動產而分別課稅之方式，亦與房屋交易向來伴隨土地交易之經濟活動不符。

從而，立法者為改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，在2015年時增訂通過房地合一稅條文規定，嗣於2021年再為修正。前者稱為房地合一稅1.0版；後者則稱為2.0版。其中，原增訂之所得稅法第24條之5規定：「營利事業當年度之房屋、土地交易所得額，減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅，餘額為負數者，以零計算；其交易所得額為負者，得自營利事業所得額中減除，但不得減除土地漲價總數額。前項房屋、土地交易所得額，指收入減除相關成本、費用或損失後之餘額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，不得列為成本費

¹ 請參考葛克昌，房地合一稅及其憲法課題，會計師季刊，2016年6月，頁63。



用。營利事業之總機構在中華民國境外，交易中華民國境內之房屋、土地，其交易所得額，按下列規定稅率分開計算應納稅額，其在中華民國境內有固定營業場所者，由固定營業場所合併報繳；其在中華民國境內無固定營業場所者，由營業代理人或其委託之代理人代為申報納稅：一、持有房屋、土地之期間在一年以內者，稅率為百分之四十五。二、持有房屋、土地之期間超過一年者，稅率為百分之三十五。營利事業之總機構在中華民國境外，交易其直接或間接持有股份或資本總額過半數之中華民國境外公司之股權，該股權之價值百分之五十以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成，其股權交易所得額，按前項規定之稅率及申報方式納稅。」準此，房屋、土地交易所得不再採取分別適用不同稅目之課稅方式，申言之，房屋、土地交易按所得實價一律併入營利事業所得額，並依照所得稅法第24條第1項規定，認列其可歸屬之成本、費用或損失。此外，為不影響地方政府核課土地增值稅之權限，依土地稅法規定計算之土地漲價總數額應從稅基(Bemessungsgrundlage)中扣除之。另外，境外企業，其房屋、土地交易所得或是在出售股權視為出售房屋、土地之股權交易所得下，依持有期間適用不同稅率分別課稅之。

上揭法條係針對境內及境外企業出售或視為出售房屋、土地時，其交易所得之計算及核課方式。然該法條於2021年修改，最主要修正

為第24條之5第1項至第3項之規定：「營利事業當年度房屋、土地交易所得或損失之計算，以其收入減除相關成本、費用或損失後之餘額為所得額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，除屬未自該房屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。營利事業依前項規定計算之房屋、土地交易所得，減除依土地稅法第三十條第一項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計營利事業所得額，按下列規定稅率分開計算應納稅額，合併報繳；其在中華民國境內無固定營業場所者，由營業代理人或其委託之代理人代為申報納稅：一、總機構在中華民國境內之營利事業：（一）持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為百分之四十五。（二）持有房屋、土地之期間超過二年，未逾五年者，稅率為百分之三十五。（三）持有房屋、土地之期間超過五年者，稅率為百分之二十。（四）因財政部公告之非自願性因素，交易持有期間在五年以下之房屋、土地者，稅率為百分之二十。（五）營利事業以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算五年內完成並銷售該房屋、土地者，稅率為百分之二十。（六）營利事業提供土地、合法建築物、他項權利或資金，依都市更新條例參與都市更新，或依都市危險及老舊建築物加速重建條例參與重建，於興建房屋完成後取得之房屋及其坐落基地第一次移轉且其持有期間在

五年以下者，稅率為百分之二十。二、總機構在中華民國境外之營利事業：（一）持有房屋、土地之期間在二年以內者，稅率為百分之四十五。（二）持有房屋、土地之期間超過二年者，稅率為百分之三十五。營利事業依第一項規定計算之當年度房屋、土地交易損失，應先自當年度適用相同稅率之房屋、土地交易所得中減除，減除不足部分，得自當年度適用不同稅率之房屋、土地交易所得中減除，減除後尚有未減除餘額部分，得自交易年度之次年起十年內之房屋、土地交易所得減除。營利事業交易其興建房屋完成後第一次移轉之房屋及其坐落基地，不適用前二項規定，其依第一項規定計算之房屋、土地交易所得額，減除依土地稅法第三十條第一項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅，餘額為負數者，以零計算；其交易所得額為負者，得自營利事業所得額中減除，但不得減除土地漲價總數額。」從而，依據新修正之規定，無論是境內或境外企業之房屋、土地交易所得均採取分別課稅之方式。此外，營利事業當年度房屋、土地交易損失，僅得先認列在當年度適用相同稅率之房屋、土地交易所得項下，不足部分，再認列至當年度適用不同稅率之房屋、土地交易所得項下，減除後尚有未減除餘額部分，始得在自交易年度之次年起十年內之房屋、土地交易所得中減除。而在營利事業交易其興建房屋完成後第一次移轉之房

屋及其坐落基地之情況下，該所得不採取分別課稅之方式，且在有虧損之情況下，得自營利事業所得額中減除。考其修法理由為：「為衡平營利事業與個人之短期持有房屋、土地交易所得稅稅率，防杜個人藉由設立營利事業買賣短期持有之不動產規避較高之房地交易所得稅負，參照修正條文第十四條之四第三項規定，增訂第二項明定營利事業之房屋、土地交易所得額，減除按公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，應按持有期間課徵差別稅率，分開計算應納稅額，於結算申報時合併報繳；並針對因財政部公告之非自願性因素及以自有土地與建商合建分回房屋之房地交易，參照個人房地交易所得稅之規定為例外之處理。」、「考量營利事業房屋、土地之交易所得，依第二項按不同持有期間適用差別稅率課稅，爰增訂第三項明定其當年度房屋、土地交易損失之抵減順序，如有未減除之損失餘額，參照現行第三十九條第一項但書虧損扣除規定，得於交易年度之次年起十年內之房屋、土地交易所得中減除。」、「營利事業興建房屋完成後第一次移轉之房屋及其坐落基地之交易，屬供給不動產市場之生產性營業活動，爰增訂第四項明定該交易所得不適用第二項及第三項規定，其所得應併計營利事業所得額，依現行第五條第五項規定之稅率及本法相關規定課稅。」

從而，依據房地合一稅2.0版，營利事業交易房屋、土地之盈虧處理方式，可參考以



下表格：

經濟活動	營利事業出售二手房屋、土地。	營利事業交易非其以起造人申請建物所有權第一次登記所取得之房屋及其坐落基地。	營利事業交易其以起造人申請建物所有權第一次登記所取得之房屋及其坐落基地。
稅率	依持有期間按差別稅率課稅	20%	依當年度營利事業所得稅稅率
所得申報方式	分別課稅、合併報繳		合併課稅、合併報繳
交易損失扣抵方式	僅能抵減同屬分別課稅、合併報繳之房屋、土地交易所得，並按下列順序扣減之： 1、先自當年度適用相同稅率之房屋、土地交易所得中減除。 2、減除不足部分，得自當年度適用不同稅率之房屋、土地交易所得中減除。 3、減除後尚有未減除餘額部分，得自交易年度之次年起十年內之房屋、土地交易所得減除。		依所得稅法第39條規定辦理盈虧互抵。

查前揭之修法理由，對於境內營利事業之房屋、土地交易所得改採依持有期間適用不同稅率而分別課稅之方式，係為與個人交易房屋、土地之課稅方式一致，以避免個人藉由設立營利事業買賣短期持有之不動產而規避較高之房地交易所得稅負。而在採取分別課稅下，該修正條文亦訂定有關房屋、土地交易損失之歸屬認列原則。然對於該條文有關境內營利事業之房屋、土地交易所得採取分別課稅且分開計算虧損之方式，帶來諸多爭議。首先，房屋、土地交易所得是否適合採取分別課稅之措施。此外，最有爭議者

為，房屋、土地交易損失僅得在同一或是同種類之所得項下為扣減，若抵減不足之情況下，僅得在未來十年內有房屋、土地交易所得下減除之，申言之，倘若營利事業在未來十年內未有房屋、土地交易所得，則該損失即無法抵減，縱係其對於營利事業往後年度之所得造成減少之影響。以下就實務案例分析該法條所生之爭議。

貳、實際案例之分析與檢討

上開有關營利事業交易房屋、土地所產生之所得核課方式與虧損計算方式，將可從以下

實例探討其不合乎稅捐法建置原則之處²。

案例一：

非以房屋興建為業之營利事業甲，其在2019年買入A房地，在2020年本業虧損新台幣(下同)160萬元下，於當年出售應課徵房地合一稅之A房地(持有期間一年)，交易所得為新台幣160萬元，應納稅額為72萬元。從而，甲公司當年度全年所得為0元，但稅捐負擔為72萬元。

案例二：

非以房屋興建為業之營利事業甲，其在2019年買入A房地，在2020年出售應課徵房地合一稅之A房地(持有期間一年)，房地交易損失為新台幣(下同)160萬元。甲公司當年度本業全年所得為160萬元，應納稅額為32萬元。從而，甲公司當年度之虧損為160萬元，但稅捐負擔為32萬元。

在上開第一個案例中，非以房屋興建為業之營利事業甲，其在當年度本業有營業損失之情況下，試圖以賣售需課徵房地合一稅之A房地來彌補虧損；第二個案例，甲之房地交易雖有損失，但其本業獲有利潤。而在房地、土地

交易所得及其損失採取分別課稅、分開互抵盈虧下，產生甲當年度有營業損失，卻仍須繳納營利事業所得稅之矛盾現象。

按稅捐法的制定係依循憲法的基本原理原則，例如平等原則、法安定性原則、社會國原則等。其中從平等原則所衍生並強調稅捐正義的量能課稅原則，為稅捐法中最重要的建置原則，該原則要求著，稅捐核課在共同承擔之下必須依循實質的給付能力為之³。而作為量能課稅原則從屬原則之客觀淨額所得原則 (objektives Nettoprinzip)強調，稅捐義務人為了取得收入所支出之成本費用或所發生之損失，由於為稅捐義務人不可支配的所得，所以必須要從所得總額中扣除。而之所以稱為「客觀」，是因為此等成本費用或損失之扣除僅客觀上考量稅捐義務人為獲取收入所支付或所發生者⁴。復按「我國關於營利事業所得稅之課徵，基於稽徵技術及財政需要的考量，採取年度週期課徵原則，以各當期權責發生之客觀淨所得（盈餘）為營利事業各年度賦稅能力之指標，普遍而平等，周而復始定期課稅。」有台北高等行政法院108年度訴字第1829號判決可資參照。準此，作為營利事業給付能力指標之客觀淨額所得，其計算結果自應如實反映

² 請參考陳世洋，房地交易損益與營利事業所得額分開計算稅額及分開盈虧互抵之影響，月旦財稅實務釋評，第26期，2022年2月，頁29-30。

³ 請參考邱晨，所得稅上私人費用扣除的憲法基礎以及界限——以德國法制為參考——，輔仁法學，第56期，2018年12月，頁216-217。

⁴ 請參考Joachim Englisch (著)，邱晨 (譯)，客觀淨額所得原則的憲法基礎以及界限，成大法學，第31期，2016年6月，頁5; Johanna Hey, Einkommensteuer, in: Tipke/Lang, Steuerecht, 24. Aufl., Köln 2021, Rz. 8.62.



營利事業當年度之客觀淨值，然在系爭規定之適用下，營利事業當年度之營業虧損縱使大於營業收入，仍須負擔營利事業所得稅，此即與客觀淨額所得原則相悖離。

究其原因，為新修訂之規定將營利事業之房屋、土地交易所得改採分別課稅，而在採取分別課稅之下，由於該筆所得不併入營利事業所得額，從而，其損失亦僅允許認列於同筆所得或是同種類所得項下。然首先涉及到之問題是，營利事業之房屋、土地交易所得是否適合採取分別課稅；再者，縱係在採取分別課稅下，該筆所得所產生之損失是否僅能歸屬於該筆或是同種類所得項下為扣抵。

參、房地交易所得採取分別課稅之正當性

依據德國所得稅法(Einkommensteuergesetz, EStG)，最主要將個人所得區分為兩種概念。一為所得係透過財產增加(Vermögenssteigerung)的特定行為所產生；另一則為所得係源自於持續產生收益的特定財產而生。前者，亦被泛稱為（個人）企業所得(unternehmerische Einkünfte)，係依據純資產增加說(Reinvermögenszugangstheorie)的所得概念，亦即，以利潤(Gewinn)方式為核算；（個人）企業所得以外的所得即根據源泉說

(Quellentheorie)下的剩餘(Überschuss)所得概念予以調查。⁵

所得稅法第2條第2項第1款規定將利潤所得區分為農林經濟所得(Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft)、營業所得(Einkünfte aus Gewerbebetrieb)以及獨立工作所得(Einkünfte aus selbständiger Arbeit)三個課稅範圍。相對於此，同法條的第2項第2款規定涉及以私有財產作為主要資本的剩餘所得。在剩餘所得之下，又區分為非有大型資本置入的非獨立工作所得(Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)，以及以私有財產管理行為(private Vermögensverwaltung)為主的資本利得(Einkünfte aus Kapitalvermögen)、租賃所得(Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)以及被歸類在所得稅法第22條意義下的其他所得(sonstige Einkünfte)。私有財產管理所得係指，透過財產的使用（占有）轉讓(Nutzung der Überlassung)所獲取的收益，例如因土地租賃所獲取之租金收入。在此定義下，原則上並不涉及財產所有權的移轉(Veräußerung)。然而，在所得稅法第22條意義下的其他所得包含了私有轉讓所得(Einkünfte aus privater Veräußerung)，例如自有房屋的賣售。根據德國所得稅法第22條第2款聯繫同法第23條第1項第1款規定，若不動產(Grundstück)以及與其民法有關的權

⁵ 請參考邱晨，德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限，月旦財經法雜誌，第37期，2015年11月，頁138。

利之轉讓(Veräußerung)與購置(Anschaffung)的時間點，間隔不超過十年者，即為可稅之私有轉讓行為。其立法目的在於，透過以剩餘所得的課稅方式掌握以依據純資產增加說的私有轉讓收益，讓二元性意義下的所得概念能夠更為接近⁶。

對於課稅方式而言，屬於剩餘所得之資本利得，依據2009年修正之德國所得稅法第32d第1項規定，係採取分離課稅(Gesonderter Steuertarif)之方式。該規定雖然造成資本利得與其他種類之所得課稅方式之差別待遇且有違量能課稅原則，然仍藉由稽徵經濟之考量而獲得正當性⁷。申言之，立法者藉由資本利得稅(Abgeltungsteuer)的引入將資本利得適用一定之稅率⁸，其之成本費用亦以概括扣除之方式扣減之⁹。此外，亦有論者謂，該種類之所得係經由累積多年所產生，不宜集中在交易年度與所得合併適用累進稅率¹⁰。在德國法上，對於資本利得採取分離課稅之方式，亦適用在法人(Körperschaft)¹¹。

同屬於資本利得稅之房地合一稅，或許較不適宜合併計入納稅義務人當年度之所得而適用累進稅率，然對其採取分離課稅仍應有正當性基礎。從我國之立法來看，針對房地交易所

得並非適用一固定稅率且並非有一概括之成本費用扣除額，從而，顯非基於稽徵經濟之目的。查我國針對個人之房地交易所得採取分離課稅，係為改善現行不動產交易稅制缺失，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，在房地合一稅1.0版本下，我國境內營利事業之房地交易所得仍採取合併課稅之方式。嗣於2021年，為避免個人以設立營利事業之方式交易房地而規避房地合一稅，從而將營利事業之房地交易所得之課稅方式為一併之修法。因此，其主要之目的在於為防堵稅捐規避。然依據所得稅法第4條之5第1項，為保障自住需求，落實居住正義，而規定家庭自住房地交易得定額免納所得稅，但須符合辦竣戶籍登記、持有並居住於該房屋連續滿六年、交易前六年內無出租、供營業或執行業務使用，及交易前六年內未曾適用免稅等要件，以避免投機行為。雖然營利事業並無如同個人有自住需求，然既然針對個人交易房地之所得有豁免條款，無論是個人藉由設立營利事業而交易房地，或是，營利事業基於商業考量交易房地，當營利事業持有房地超過一定期限，即應可排除該營利事業或是個人藉由成立公司以買賣短期持有之房地意圖炒房或是規避稅捐之嫌疑。從而，

⁶ 請參考邱晨，德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限，月旦財經法雜誌，第37期，2015年11月，頁139-141。

⁷ BFH Urteil vom 2.12.2014, VIII R 34/13, BStBl II 2015, 387.

⁸ 其不適用累進稅率，而單獨適用25%之稅率。

⁹ 依據德國所得稅法第20條第9項規定，其成本費用概括扣除額為801歐元。

¹⁰ 請參考葛克昌，房地合一稅及其憲法課題，會計師季刊，2016年6月，頁70。

¹¹ 德國法人稅之稅率為15%；資本利得之適用稅率為17.54%。



似可修法為，當營利事業交易持有期限未超過五年之房地，依不同之持有期間適用不同之核課稅率；然在營利事業交易持有期限超過五年之房地，應一併計入營利事業所得額課稅，以實現量能課稅原則。

肆、房地交易損益採取分開盈虧互抵之正當性

依據上開所得稅法第24條之5第3項規定，營利事業之房地交易所得在採取分別課稅下，其損失依下列順序扣減之：1、先自當年度適用相同稅率之房屋、土地交易所得中減除；2、減除不足部分，得自當年度適用不同稅率之房屋、土地交易所得中減除；3、減除後尚有未減除餘額部分，得自交易年度之次年起十年內之房屋、土地交易所得減除。該規定進而排除所得稅法第39條第1項之適用。依據該條文規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

按盈虧互抵本為量能課稅原則之實現，上開條文但書有關虧損後轉之適用本應為原則規定，而非例外。再者，該條文之內容係以「營利事業使用藍色申報書或帳冊簿據經會計師查核簽證」作為適用虧損後轉規定之前提，亦將盈虧互抵與稅捐優惠作不當之連結¹²。

依據德國所得稅法，個人消極所得之當年度損失，應先從當年度同一之消極所得扣除之，此稱為水平的盈虧互抵(Horizontaler Verlustausgleich)；倘若有餘額，則可從當年度之其他種類之所得扣減之，此稱為垂直的盈虧互抵(Vertikaler Verlustausgleich)；若仍有餘額，依據同法第10d條規定，稅捐義務人得在未來課稅年度中依所規定的金額範圍內扣除之¹³。從而，就消極所得而言，其虧損可跨所得類別及年度為扣除¹⁴。而在依據德國法人稅法(Körperschaftsteuergesetz, KStG)第8條第1項規定，資合公司的所得計算(Einkommenermittlung)適用所得稅法之情形下，亦準用前揭損失扣除(Verlustabzug)的規定¹⁵。然而，針對資本財產交易所產生之損失，依據德國所得稅法第20條之4之規定並不允許為跨所得類別或是跨年度之扣抵，縱係其對於往後年度之資本財產交易所得產生減少之效力¹⁶。

¹² 請參考葛克昌，盈虧互抵與納稅者權利保護，月旦法學雜誌，第276期，2018年4月，頁151-153。

¹³ Dorothee Hallerbach, § 10d EStG, in: Carl Hermann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Anm. 1-2, 2016.

¹⁴ W. Heinicke, in: L. Schmidt, EStG Kommentar, 41. Aufl., 2022, § 10d Rz. 4.

¹⁵ 請參考邱晨，歐盟稅法上「禁止國家補貼原則」在直接稅之適用——以歐盟法院之實踐為中心，台北大學法學論叢，第115期，2020年11月，頁38-39。

¹⁶ W. Heinicke, in: L. Schmidt, EStG Kommentar, 41. Aufl., 2022, § 10d Rz. 19.

該立法理由為，採取分離課稅之資本利得，其交易損失亦應為相同處理，申言之，低稅率之資本財產交易損失與適用累進稅率而核課較高稅額之其他所得種類應分別計算盈虧，始合於一貫性法則。然而該規定遭到學說與實務的批評，認為有悖於憲法¹⁷。更何況，對於資本財產所得與損失之同等對待，並非僅有上開法條之作法，藉由稅額抵免(Steuergutschrift)或是跨年度之盈虧互抵亦可達成¹⁸。

從而，我國營利事業房地交易之虧損，為了與房地交易所得課稅採取相同處理之方式，而採取分開盈虧互抵，這造成了營利事業當年度所得為0元或是負數，甚而，抵減不足而對於營利事業往後年度之所得實際造成減少之下，仍須負擔與營利事業給付能力不相稱之營利事業所得稅，而有悖於量能課稅原則及其具體化之客觀淨額所得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅之法理¹⁹。

特定所得因稽徵經濟之目的而採取分離或是分開課稅，雖為所得稅捐法制所容許，縱係其犧牲量能課稅原則。然有關損失之扣減，或許並非僅有採取分開盈虧互抵之方式，為了與量能課稅原則更為貼近，本文建議，房地交易損失在當年度同一所得之扣減仍有餘額之下，應可與當年度其他種類之所得為減除，倘若仍

有餘額，應回歸適用所得稅法第39條第1項但書規定，可跨所得類別與年度為盈虧互抵。

伍、結論：修法建議

依據房地合一稅2.0版本，將我國營利事業房地交易所得與損失改採分別課稅與分開盈虧互抵方式，此將造成營利事業當年度所得為0元或是負數，甚而，抵減不足而對於營利事業往後年度之所得實際造成減少之下，仍須負擔與營利事業給付能力不相稱之營利事業所得稅，此將違反量能課稅原則以營利事業之客觀淨值作為稅基課稅與以實質稅負能力作為核心基礎之架構。從而，本文建議，系爭條文應採取有限度之分別課稅與分開盈餘互抵措施，申言之，當營利事業交易持有期限未超過五年之房地，依不同之持有期間適用不同之核課稅率，然在營利事業交易持有期限超過五年之房地，應一併計入營業所得額課稅，或是，房地交易損失在當年度同一所得之扣減仍有餘額之下，應可與當年度其他種類之所得為減除，倘若仍有餘額，應回歸適用所得稅法第39條第1項但書規定，可跨所得類別與年度為盈虧互抵。

(本文轉載自111年12月27日本會與東吳大學法學院財稅法研究中心合辦第十三屆稅務實務問題研討會研究報告)

¹⁷ J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Kap. 8 Rz. 8.500.

¹⁸ M. Jachmann, Ermittlung von Vermögenseinkünften-Abgeltungsteuer, DStJG 34, 2011, S. 264.

¹⁹ 請參考最高行政法院108年度大字第3號裁定。

製造物供給契約課徵貨物稅及印花稅問題研究

張永明

國立高雄大學財經法律學系教授兼系主任

壹、前言

我國採分稅課徵之制度，有些歷史悠久之稅種，可能因納稅義務人已習以為常，或因稅收總數不高，未如每年如期課徵且占稅收總數之冠之所得稅，以及房屋稅、地價稅等定期開徵之財產稅，被稅捐稽徵機關年年透過大眾傳播媒體，與縣市政府天天清運家庭垃圾時大力宣導，而為民眾耳熟能詳，因而受到廣泛之重視。就營利事業而言，除銷售時應繳納營業稅，有盈餘時應繳納營利事業所得稅外，尚有因營業行為涉及特定物品之訂製採購，而應承擔貨物稅與印花稅，以及其他相關多項稅捐之繳納者，但其卻因種種因素而較少受到重視。

按貨物稅為對產製或進口之特定貨物徵收之稅捐，與加值型營業稅以及進口時之關稅同時並存，對於銷售應稅貨物之營業人而言，理論上其尚可將稅捐轉嫁給最終端之消費者，但對該類貨物之使用者，卻已形成額外之負擔，因而減損購買之意願，而營業人轉嫁稅捐亦可

能面臨事實上之障礙，以至於整體之交易活動受到一定程度之負面影響。相較之下，印花稅則是對開立收據與契據之行為課徵，對於需由交易對象供應貨物之營業人而言，因其中對於買賣動產契據與承攬契據應徵印花稅之稅率不同，在具有特殊關係之商業活動中，如母子公司間有混和買賣與承攬性質之製造物供給契約時，應如何繳納印花稅，以及廠商間承製契約之約定，隨著科技之發展，具有母子公司等特殊關係者，無不採用簡便而快速之約定方式，對於這種有別於傳統簽訂紙本契約之形式，如何適用印花稅法之規定，亦可能產生爭議。

貨物稅與印花稅均為歷史悠久之稅種，歷來雖已有檢討其存廢之聲浪，但因其存在已久，又涉及地方政府之稅收，在財政收支劃分法明定減損財政收入必須先籌妥替代財源，以及地方政府憂慮其既有自籌財源將因修法而減損等因素，在可見之未來，勢必無法輕易被廢止。但由於其中印花稅之適用範圍仍廣，納稅

義務人極容易疏忽其存在，卻因仍為現行有效之課稅法源，納稅義務人若未依規定繳納，即必須依所漏稅額之倍數被科處漏稅罰，如此一來對於商業活動頻繁之廠商納稅義務人而言，更是容易演變成鉅額之罰鍰。因此，如何在政經環境已大幅改變、科學技術快速成長之今日，對這兩項古老之稅種作必要之處置，以因應現代運用科技之實情，以及符合現代之交易活動常態，實有探討之空間。

貳、製造物供給契約之貨物稅與印花稅稽徵可能爭議

商業活動之型態因應事實需求而生，往往與法律制定時之預設有所出入，因此當新型態商業活動出現時，要如何融入既有之規範體系，每每出現爭議。就此，司法實務見解提供認識當前處理此等爭議之基礎。

一、製造物供給契約之定性

所謂製造物供給契約，並非民法明定之契約種類，依司法實務見解，或稱工作物供給契約，乃「當事人之一方以自己之材料，製成物品供給他方，而由他方給付報酬之契約。此種契約之性質，究係買賣抑或承攬，應探求當事人之真意以確定之。如當事人之意思，重在工作之完成，應定性為承攬契約；如當事人之

意思，重在財產權之移轉，即應解釋為買賣契約；兩者無所偏重或輕重不分時，則為承攬與買賣之混合契約。」¹

當製造物供給契約依當事人訂定契約之意思，能被客觀區分為單純之承攬契約或買賣契約時，適用貨物稅條例與印花稅法，基本上沒有爭議。但當製造物供給契約係結合委託製造與買賣零組件時，如何課徵貨物稅與印花稅，即因貨物稅條例與印花稅法對委託產製與買賣貨物之課稅相關規定有異，而委託廠商與受託廠商間有特殊關係時，兩者間達成交易之方式異於一般廠商間時，即有可能出現如何適用法律繳納稅捐之疑義。

除此之外，結合委託製造與買賣零組件之製造物供給契約，其被認定是混合承攬與買賣兩種契約時，若不能明確區分成承攬與買賣兩部分，分別適用稅法對於承攬契約與買賣契約之課稅規定，而徵納雙方基於維護國家財政收入，與爭取減少稅捐負擔之不同立場，亦將產生適用較高或較低稅捐負擔規定之爭議。

二、貨物稅之地位

(一) 貨物稅之沿革

貨物稅是個歷史相當悠久之古老稅種，歐洲國家於中古時期即有對特定生活用品與奢侈品課徵貨物稅。我國在紀元後之唐、宋、元、

¹ 最高法院108年度台上字第1333號民事判決。



明、清等朝代，亦已開始對多項物品課徵貨物稅。我國之貨物稅為單一階段之銷售稅，當立法擇定以貨物出廠、進口、拍賣或轉移使用等作為課徵貨物稅之時點時，納稅義務人符合規定要件即應主動申報繳納，稽徵程序相對簡便，為滿足國家財政需求之有利稅種，過去對日抗戰時期，曾為國家主要之財源。²

貨物稅為對特定之具體貨物課徵之稅捐，原則上係於應稅貨物產製完成、初次進入市場時一次性課徵，例外的是尚未完稅之應稅貨物被查封拍賣或變賣，以及原為免稅貨物因轉讓或移作他用而成為應稅時，其課稅時點改為之後之拍賣或變賣，以及轉讓或移作他用之時點課徵。原先貨物稅採駐廠徵收原則，即使國家處於動盪時期，因係由稅捐稽徵機關直接至產製應稅貨物之工廠收稅，幾乎能毫無困難地徵收；在現行申報自繳制度下，稅捐稽徵機關亦只要於應稅貨物出廠、自國外進口，以及拍賣、變賣、轉讓或移作他用等時點，查核納稅義務人之申報資料，即能獲得稅課收入，稽徵程序相對簡便。現行貨物稅條例於1946年制定公布施行迄今，貨物稅向來都是國家財政收入之重要工具，且為中央之稅課收入。

(二) 貨物稅主要為銷售稅

貨物稅之課徵，係對少數被規定為應稅之

貨物，諸如輪胎、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣、電器及車輛等，於貨物產製出廠時，或自國外進口時，以從價或從量之方式徵收之。基本上貨物稅如同現行加值型營業稅般，均係因銷售而產生之稅捐，同屬銷售稅。但因僅對法律特別規定之貨物徵收一次性之貨物稅，且稅率不一，透過高利率之貨物稅規定，可以達成抑制進口貨物與特定貨物消費之政策目的，本質上仍為銷售稅，但政策工具色彩濃厚，於增添國家財政收入之同時，亦成為國家操控人民消費習慣之有力工具。

由於貨物稅條例明定應開徵貨物稅之物品，隨著社會經濟環境變遷，人民生活型態改變，某些歷來均被徵收貨物稅之物品，有可能已轉變成為現代人之民生必需品，立法者若未能及時修正應稅貨物項目以及稅率，同時檢討特定貨物稅開徵之政策目的，是否仍合時宜，開徵貨物稅將成為人民生活與經濟成長之障礙。

二、製造物供給契約貨物稅稽徵程序可能存在之爭議

(一) 原則上以實際產製貨物之廠商為納稅義務人

製造物非由廠商自行生產製造者，即須委由產製廠商供應，此時即出現委託產製之情

² 貨物稅重要史料，財政部財政史料陳列室，<https://museum.mof.gov.tw/singlehtml/0067198c67514469b44f1ed36a3ad063>，最後瀏覽日：2023/12/19。

形，由於今日市場分工越來越精細，在成本利潤等多重考量下，受託產製廠商可能會再委託另一家產製廠商為受託產製廠商，因而形成一個較長的委託鏈。

關於貨物稅之稽徵，貨物稅條例第2條第1項規定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：一、產製貨物者，為產製廠商，於出廠時課徵。二、委託代製貨物者，為受託之產製廠商，於出廠時課徵。三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。四、法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之應稅貨物者，為拍定人、買受人或承受人，於拍賣或變賣時課徵。五、免稅貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人，於轉讓或移作他用時課徵。但轉讓或移作他用之人不明者，納稅義務人為貨物持有人。」

據此規定，就貨物係於國內產製完成者而言，應稅貨物之貨物稅乃由實際產製該貨物之廠商作為納稅義務人，無論是廠商自行產製或委託代為產製場合，實際生產製造之廠商均應於貨物出廠時繳納貨物稅。此外，產製廠商於開始產製貨物前，應依第19條規定，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記；於貨物產製完成出廠進入銷售市場前，除非使用其他替代憑證，否則無論是完稅或免稅之貨物，均必須先依第21條規定，向主管稽徵機關或海關領用貨物稅照證，或其他經

財政部核准之其他替代憑證。即從貨物產製之源頭，課產製廠商相關之協力義務，以利貨物稅之稽徵。

(二)得申請更改貨物稅之納稅義務人

為利廠商間就貨物稅之繳納有因應需要改變之可能性，貨物稅條例第2條第2項規定：「前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。」據此規定，若委託之廠商本身亦為產製應稅貨物之廠商時，依規定得向主管稽徵機關申請改以委託廠商為納稅義務人，此時實際產製該貨物之廠商，並非納稅義務人，而作為納稅義務人之委託廠商，若由其申報貨物稅，即有可能因無法完全掌握各項資料，而未能為正確之申報。至於實際產製貨物之受託廠商，當其因委託廠商申請而成為非納稅義務人時，是否即得免除相關之協力義務，每有爭議。

按貨物稅條例第19條規定：「產製廠商應於開始產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。」由於法律規定係以產製廠商為登記義務人，而非納稅義務人，則雖申請改以委託廠商為納稅義務人，也僅是將應繳納貨物稅之納稅義務人改為委託產製之廠商，至於實際產製之受託廠商仍負有登記之義務，蓋貨物稅從駐廠徵收改為申報自繳制之後，稅捐稽徵機關亦僅能因



實際產製廠商之申報，始能獲得完整之課稅相關資料。³因此，無論產製廠商是否為納稅義務人，均應依循規定申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。另外，所有產製廠商就其出廠貨物，應依第23條規定自動申報，並繳納應納稅款，縱使無應納稅款，仍應向主管稽徵機關申報，倘若個案已申請改由委託廠商為納稅義務人，則原應由產製廠商承擔之貨物稅，即改由委託廠商繳納應納稅款。

(三) 製造物供給契約之貨物稅稽徵程序基本上不存在爭議

綜上，製造物供給契約貨物稅之申報繳納，縱使委託產製形成較長之委託鍊，或者申請變更納稅義務人，現行法律規定應已明確，不致造成稽徵上之問題。然而，製造物供給契約所涉及之應稅貨物，若屬於歷來即被規定為應稅者，在長久未被檢討是否繼續徵收貨物稅，且仍適用高稅率時，其正當性即受質疑，尤其是對於銷售貨物或勞務已全面開徵加值型與非加值型營業稅之後，消費者購買一項商品，卻必須同時負擔性質相同之貨物稅與加值型營業稅，更是如此。

三、印花稅之地位

(一) 印花稅之沿革

關於印花稅之由來，據文獻資料記載，印花稅首創於荷蘭。西元1624年荷蘭為解決財政困境，要求人民在各項交易憑證、收據與證書等重要書面貼上類似郵票之印花稅票，國家藉由印花稅票之販售，達到募集財源之目的。由於當時紙張極為昂貴，印花稅票面積雖然小，但藉由政府發行之印花稅票，能彰顯該書面之重要意義，加上印花稅之稅率向來輕微，而稽徵之成本低但效益高，遂成為各國仿效之對象。⁴

我國自民國元年開始徵收印花稅，一開始規定應貼用印花稅票之文件種類繁多，現行印花稅法於1934年制定公布施行，1986年配合加值型營業稅之實施，大幅減少徵收印花稅之範圍。迄今印花稅法被財政部自認為是進步之修正部分，乃納稅義務人必須大量貼用印花稅票時，得向稅捐稽徵機關申請改採印花稅總繳或總貼之方式，代替逐一在憑證上黏貼與銷花。⁵在紙張之數量與運用尚不普及時代，課予利用紙張表彰重要法律關係者負擔印花稅，從募集國家財政收入之角度而言，確實是可行

³ 財政部北區國稅局，2020.12.12 應稅貨物之委託產製廠商如申請為納稅義務人，受託產製廠商仍須辦理貨物稅廠商及產品登記 <https://eycc.ey.gov.tw/Page/9FAC64F67005E355/e50fc0a5-3ced-4770-9bbc-d9f03aa1d9a6>，最後瀏覽日：2023/12/10。

⁴ 黃國甦報導，中央廢除地方印花稅，適合嗎？線上讀報指南，https://www.mdnkids.com/nie/nie_indicate/unit7/W-1080610-15/W-1080610-15.htm，最後瀏覽日期：2023/12/19。

⁵ 參，印花稅之重要史料，財政部財政史料陳列室，<https://museum.mof.gov.tw/singlehtml/e3edfcc7363a4c1797e90fc646ae5c09?cntId=f580ac7a129d4547acb04a7aeeccbab52>，最後瀏覽日：2023/12/19。

之方法，但至紙張之利用普及，甚至逐步邁向無紙化之時代，課徵印花稅即顯得不合時宜。

(二)印花稅主要為憑證稅

在現行加值型與非加值型營業稅法施行前，除採行總額制之營業稅外，進口貨物與境內銷售貨物時，除前述之一次性貨物稅外，尚應承擔營業發票部分之印花稅。修正前當時之營業稅「係在製造、批發及零售等每一階段按營業總額課徵；貨物稅係以高稅率對少數應稅貨物出廠或進口時課徵；印花稅則主要係對營業發票課稅，因隨同營業稅繳納，實質上已變成營業稅的附加稅。」⁶營業稅改制前，營業稅、貨物稅與印花稅之重疊程度非常高。

隨著營業稅法之修正，印花稅之課徵亦刪除對營業發票部分之印花稅，自此開始印花稅即轉變成為單純之憑證稅⁷，係對法定種類之憑證課徵印花稅，且由使用該憑證者繳納乙次印花稅為特色；此外，印花稅法經修正後，已將婚姻證書等人事憑證排除在課稅範圍外，主要是以交易契約為課稅對象，因此亦屬交易稅⁸。

由於印花稅之繳納方式，依印花稅法第8條規定，原則上係於書立應稅憑證後交付或使用時，貼足印花稅票。在無其他配套規定下，主管機關無法像其他稅種進行有效查核，雖然

印花稅法第22條規定，任何人得舉發違章之憑證，但實務上主要是在進行營利事業所得稅查核時，另外發現違反印花稅法之行為⁹，因此，違章被處罰之案例以營利事業較多。由於營利事業之營業額通常較大，違章時被處倍數罰鍰下，即可能成為營利事業沉重之負擔，也因此令平常不受重視之印花稅，成為討論之對象。

四、製造物供給契約印花稅稽徵程序可能存在之爭議

在製造物係由廠商委託廠商產製時，委託廠商與受委託廠商間之關係，有可能是一般之商業夥伴，亦有可能是具有緊密關係之母子公司，此時結合委託製造與買賣零組件之製造物供給契約，應如何在承攬與買賣契約間為認定，因印花稅法對因此開立之憑證所應適用之稅率有不同之規定，即產生適用上之爭議。

(一)具雙重性質憑證應適用之稅率

由於製造物供給契約係結合委託製造與買賣兩種契約行為，就這兩項契約所立之契據，印花稅法分別規定其應適用之稅率。該法第7條第3款之規定：「承攬契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。」第5

⁶ 行政院73年11月10日臺73財字第18476號函請立法院審議之營業稅法修正草案總說明。

⁷ 盛子龍，印花稅，收錄於黃茂榮/葛克昌/陳清秀主編，稅法各論，2019年，二版，第六章第二節，頁483。

⁸ 陳清秀，印花稅存廢爭議評析，月旦法學教室第207期，2020年1月，頁55。

⁹ 如最高行政法院102年度判字第496號判決、104年度判字第381號判決。



款之規定「買賣動產契據：每件稅額四元，由立約或立據人貼印花稅票。」當廠商間就製造物之供給所訂定之契約，性質屬於承攬契約或買賣動產契約，則其應承擔之印花稅即有不同。

當製造物供給契約具有兩種契約屬性，廠商彼此間卻因具有特殊關係，基於信任與簡便，僅訂定一個綜合性契約時，依據印花稅法第13條規定：「I. 同一憑證而具有兩種以上性質；稅率相同者，僅按一種貼用印花稅票；稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。II. 應使用高稅額之憑證而以低稅額之憑證代替者，須按高稅額之憑證貼用印花稅票。」納稅義務人即應按稅率較高之承攬契據規定，貼用範圍及於整個製造物供給契約之印花稅票，雖然其中之買賣零組件部分，其整件只需貼用四元之印花稅票。如此作法對於契約雙方當事人而言，均有多繳印花稅之義務。

由於印花稅法第14條規定：「同一行為產生兩種以上憑證，除本法另有規定外，應各按其性質所屬類目，分別貼用印花稅票。」當製造物供給契約結合了委託製造之承攬契約，以及買賣零組件之買賣動產契約，則委託

廠商與受託廠商為了不致依據較高之承攬契據稅率，繳納買賣動產部分之印花稅，即使是母子公司，亦得將買賣零組件部分，獨立開立買賣動產契據，貼用四元之印花稅票，而無須被按金額之千分之一，貼用屬於承攬契據之印花稅票。¹⁰

然而，欲分別適用印花稅之不同稅率，前提乃製造物供給契約必須能明確分成承攬與買賣兩項契約，否則在同一憑證具有應適用不同稅率之兩種以上性質時，依據前揭印花稅法第13條第1項規定，必須全部按較高之稅率計算稅額。印花稅法此條項之規定，明顯具有增進國家財政收入之用意。

(二) 印花稅之貼用存在爭議

印花稅課徵之標的，為法定之各項憑證，在科



¹⁰ 參，廖婉婷，印花稅，廢不廢？－淺談印花稅基本認識及合法節稅方式，全國律師，2021年8月號，頁70，十大合法減輕印花稅負擔之方式之六：將具承攬性質部分獨立另行立約。

技發達之今日，傳統以書面紙本型態呈現之憑證，已有根本性之改變，而表彰交易行為之憑證，在電子傳輸盛行時代，其使用無論是在數量或在用途上，亦與紙本時代大不相同，如何在電子傳輸盛行時代，適用建立在以紙本憑證為基礎之印花稅法規定，亦成為爭議焦點。

相較於印花稅施行之初，表彰各類收據憑證之書面紙張稀少而珍貴，在私法憑證上黏貼政府機關之官方稅票，確實具有增添憑證之慎重感，以及憑證真實性之證明效果。但自紙張普及、商業熱絡，黏貼印花稅票於收據等憑證上，逐漸失去藉由代表官方之印花稅票，提升私人間憑證之真實性，而只剩下繳納印花稅之意義而已。更遑論以電子文書或電子訊息傳遞代替紙本契據時，根本無從貼用印花稅票，但從負擔公平性之觀點而言，當以紙本呈現之製造物供給契約，將委託製造與買賣零組件契約混合於一個契約，應貼用印花稅票時，則以電子文書之方式，表彰相同內容之製造物供給契約，亦同樣應貼用印花稅票，始符合平等負擔原則，只是貼用方式必須另尋適當之方式予以解決。

印花稅法於1978年修正增訂第8條：「I. 應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納之。II. 公私營事業組織所用各種憑證應納之印花稅，於報經所在地主管稽徵機關核准後，得彙總繳

納；其辦法，由財政部定之。」改用繳款書或所謂總繳之變通方式，已不再強制要求必須貼用印花稅票於收據上，則電子文書契約之印花稅繳納，若不需達稅額巨大程度，均得申請由稽徵機關開給繳款書繳納，以及採彙總繳納方式，則問題即可解決。

(三) 應貼用印花稅票份數之爭議

關於印花稅票之貼用，係以憑證之份數計算，印花稅法第12條規定：「同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票；同一憑證之副本或抄本視同正本使用者，仍應貼用印花稅票。」在電子傳輸時代，如何認定電子文書之使用與正本具有相當之效果，而應分別貼用印花稅票，不無疑問。

當廠商間具有特殊關係時，基於互相信賴與長期合作關係，通常均會發展出最簡易快速之溝通方式，利用最新電子科技搭建雙方聯繫網絡，以達成製造物之供應約定。當選定之方式，為最簡單之訊息傳遞時，如個人通訊軟體之即時回復訊息功能，這些訊息即很有可能在廠商內部，透過轉傳或在群組內公告周知，達到雙方廠商內部之各關係人均知悉之目的，此時應貼用幾次印花稅票，即有待討論。

如上所述，從稅捐公平負擔之觀點而言，無論是以電子傳輸或紙本傳遞，只要能達成相同之效果，均同樣應「貼用」印花稅票。至於



採電子訊息傳輸方式，使製造物供給契約為雙方廠商多數人知悉，是否符合「同一憑證之副本或抄本視同正本使用者」，仍應依次數貼用印花稅票，勢將因個案廠商之內部結構不同，而難以認定，似有另外明定之必要，或只要雙方廠商就該訊息所傳輸之契約已繳納印花稅，即免除事後再為傳遞時之繳納印花稅義務，或明訂整體應貼用印花稅之次數。

就此，1947年修正印花稅法時，於當時之第4條第7款明訂免納印花稅之憑證為：「凡各種憑證之正本已貼用印花稅票者，其副本或抄本。」1958年修正印花稅法時，改列於當時第12條第6款；1978年修正時，又改列為第6條第5款適用至今，惟1978年同月日修正時，又於第12條規定：「同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票；同一憑證之副本或抄本視同正本使用者，仍應貼用印花稅票。」¹¹

稽徵實務上就副本或抄本是否應貼用印花稅票，係以是否已有以正本貼用印花稅票為判斷標準¹²，符合同一憑證已貼用印花稅票時，其副本或抄本，即得免納印花稅，但若該憑證未曾貼用印花稅票，無論名稱為正本、副本或抄本，均應依規定貼用印花稅票。使用電子傳輸方式實現製造物契約之成立時，亦應如此解

釋，即只要申請稽徵機關開給繳款書，由母公司與子公司分別繳納印花稅後，無論用電子傳輸方式幾次傳給各自公司內部之相關人，均無須再行繳納印花稅。

參、課徵貨物稅與印花稅之正當性探討

製造物供給契約涉及之貨物稅與印花稅繳納義務，在稽徵程序上，如上所述，貨物稅之申報繳納基本上不生問題；相較之下，印花稅則因以紙本之憑證為課稅依據，如何將印花稅票貼用於電子交易文書上，以及同一憑證含有二個契約性質時，若區分不易，如何稽徵已生爭議。至於在課徵稅捐之實質正當性上，因兩種稅捐均屬基於特殊背景而生之稅種，歷經時空改變之後，不合時宜之可能性已大增。

一、檢討貨物稅與印花稅之聲浪

貨物稅與印花稅同屬我國歷史悠久之稅種，近來頻頻出現檢討之聲音，2019年行政院會甚至通過財政部擬具廢止印花稅法，以及修正貨物稅條例，惟未能於當時立法院會期結束前排入議程審議，以致無結果。¹³立法院財政委員會另又於2022年12月8日舉辦娛樂稅及印花稅稅制檢討公聽會，呼籲廢止印花稅，¹⁴而民間團體亦有於2023年12月10日提出廢止貨

¹¹ 詳，印花稅法條沿革，立法院法律系統 (ly.gov.tw)，最後瀏覽日：2023/12/10。

¹² 財政部1999/01/04台財稅第871983402號函：「…應納印花稅之憑證有無以副本或抄本視同正本使用，在課稅之認定上，應以印花稅檢查時，納稅義務人能否提示已貼花之正本以為斷。…」

¹³ 行政院會通過廢止印花稅法，行政院新聞傳播處，2019年9月12日。

¹⁴ 印花稅、娛樂稅存廢？財政部：地方重要財源、不宜輕易廢止，聯合報，2022/12/08。

物稅之要求者¹⁵。現行貨物稅條例現行貨物稅條例與印花稅法最受質疑者，乃：

(一)貨物稅被質疑加重應稅貨物之交易負擔

經查貨物稅之全年稅收向來排名在營利事業所得稅、個人綜合所得稅、營業稅、證券交易稅之後，同屬於為國家財政收入貢獻前幾名之稅種。¹⁶貨物稅條例規定應稅貨物之種類繁多，每次修正偶有增減，最近這幾年受爭議焦點集中於對冰箱、玻璃與車輛等已屬於絕大多數民眾日常必須用品，卻依然課徵10-30%之貨物稅，被認為是增加民眾消費負擔。¹⁷雖然產製消費品之貨物稅原則上於出廠時課徵乙次貨物稅，但交易習慣上均是轉嫁給最終端之消費者，因此必須與加值型營業稅合起來成為消費者購買時應承擔之稅捐，相較於不開徵貨物稅或稅率較低國家，即成為民眾消費是類貨物時，必須付出更多之金錢，縱使貨物稅條例已規定有汰舊換新時之補助措施，但對於首購之年輕消費者根本起不了作用，等於變相懲罰年輕族群，因而有被認為是不公平課稅之批評。

由於貨物稅之稅收對國家財政收入之貢獻不小，幾經討論，財政部仍強調為了國庫稅收，以及對應稅貨物課徵，幾乎均能有強烈社會政策目的為依據，諸如以環境保護之名，作

為課徵汽油、瓦斯、天然氣等之正當化理由；以維護國民健康之名，對飲料品課徵貨物稅等，以致迄今仍維持貨物稅條例之存在。雖然理論上貨物稅可以整併至加值型營業稅，但因財政收支劃分法第4條規定，貨物稅收入之10%應挹注地方政府，成為其固定稅源，因此地方政府亦不同意廢止貨物稅條例¹⁸，而且將貨物稅併入加值型營業稅課徵，恐引起物價飛漲，故廢止貨物稅條例面臨著重重困難。

現行貨物稅條例對部分應稅貨物，授權行政院得視實際情況，如依該條例第7、10條規定增減水泥與油氣類之應納稅額、依第9條之1決定是否延長太陽光電模組用玻璃免徵年限，以及電器車輛節能減徵與汰舊換新之減免等。如此規定使貨物稅條例實際上具有誘導政策目的實現之功能，而非單純加重應稅貨物之租稅負擔。

(二)課徵印花稅形成重複課稅

相較於貨物稅之稅收總數占國家財政收入之重要地位，印花稅全年之稅收歷來均不及全國稅收實徵淨額之1%，但因其全部為地方政府之稅收，縱使行政院2019年第3668次院會已通過廢止印花稅法，但因涉及地方財政自主問題，在無法籌妥替代財源下，仍告無疾而終。

¹⁵ 年輕人敲碗拒絕被剝削，要求廢除貨物稅刪除沒有法源獎金，台灣好報，2023/12/11。

¹⁶ 參，財政部財政統計年報，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/285?cntId=64525>，最後瀏覽日：2023/12/10。

¹⁷ 政院承諾調降貨物稅成空話？執行長打臉財政部，中時新聞網，2020/07/23。

¹⁸ 參，貨物稅存廢難解，找無替代稅源成死結，華視新聞網，2020/10/08。



印花稅自1934年開徵以來，幾經修正，應貼用印花稅票之憑證種類雖已大幅減少，但對於現存4種應稅憑證中之銀錢收據與承攬契據，一直有應予廢除之主張。其主要理由，一則因銀錢收據應課印花稅之適用範圍相當廣，舉凡安親班、補習班、安養中心等日常生活之費用收據，只要超過250元均須依規定貼用印花稅票¹⁹，雖然稅率與實際應負擔之稅額不高，但因瑣碎與查核成本高，一般納稅義務人對這種未受大眾傳播媒體重視，與稽徵機關未特別宣導繳納之稅捐，縱使數額不大，一經查獲仍須補繳與被裁罰，已造成不便與累贅。再者，課徵承攬契據印花稅部分，因承攬契約乃一方為他方完成一定工作，而獲有報酬之約定，基本上乃涉及勞務提供，依加值型與非加值型營業稅法之規定，已須繳納加值型營業稅，同時又須依印花稅法之規定，就承攬契據繳納印花稅，不無形成重複課徵之現象。²⁰

在全面廢止印花稅法難以實現下，有主張將印花稅轉變成為實現政策目的之手段，如提高買賣動產契據，以及典賣讓售與分割不動產契據之稅率，以抑制奢侈消費之行為者。²¹在可見之未來，只要印花稅法仍存續有效，類似之建議應該會不斷地被提出。

二、課徵貨物稅與印花稅之正當性問題 思考

關於檢討貨物稅與印花稅之存廢，如下幾個論點有待商榷：

(一)確保地方政府稅收與稅制改革

迄今對於諸多改革貨物稅與印花稅之倡議，最有力之否決理由，乃以事涉地方政府之稅收，在無法籌妥地方政府所流失稅收之替代財源下，不應該由立法院逕行廢止不合時宜之貨物稅條例與印花稅法。如此主張之依據乃財政收支劃分法1999年修正時增訂之第38-1條。查其立法理由稱：「為免因法規制定或修正減少政府收入，或增加額外支出負擔，致影響各級政府之健全運作。」²²實乃節制當時競相以推動減稅法案，以及推出福利法案作為政治競爭工具之手段，不料卻成為廢止不合時宜稅法之障礙，以及不進行稅制優化改革之理由，是否具有正當性，實不無疑義。

按我國中央與地方財政收支劃分之問題，歷經中央政府之政黨輪替與長年之多次討論之後，均未能獲得解決。從結果上來看，財政收支劃分之問題出在中央財權之不願意下放，導致地方政府在財源有限情況下，若未獲得中央承諾填補，當然不願意捨棄現有之稅收。在中

¹⁹ 淺談即將廢止之印花稅，月旦會計財稅網，2019/12/05。

²⁰ 印花稅該廢除嗎？月旦會計財稅網，2019/12/02。

²¹ 蘇庭歡，印花稅稅制之研析，月旦會計財稅網，2022/12/26。

²² 立法院法律系統，財政收支劃分法，法條沿革，<https://lis.ly.gov.tw>，最後瀏覽日：2023/12/10。

央獨享財政收支劃分法與相關稅法之修法權限下，中央以地方政府維護既有之財源為藉口，不進行稅制改革，實欠缺正當性。

理論上，若能維持國家整體之稅收不變，修正不合時宜之規定，由中央主導調整財政收支劃分之修法，補足地方因稅改而減損之稅收，應該不是問題。倘若廢止不合時宜之稅法規定，即無他法能將流失之稅收補回，但卻能促進稅捐負擔之公平性，則衡量利弊得失，仍有改革之必要性。何況近幾年稅捐連連超收，應該更有改革稅制之空間，若不好好利用此時機，未來恐怕更無機會，而長留不公平稅制存在，長遠產生之負面影響，實不容小覷。

因此，單純以地方政府享有貨物稅收入之10%，若廢止貨物稅條例將影響地方政府現有財源，不應成為不改革貨物稅稅制之藉口；同樣地，地方政府享有印花稅全部之收入，亦不應成為印花稅稅制不改革之理由。

(二)重複課稅形成不公平稅捐負擔

重複課稅對徵納雙方均產生一定之負面影響，除納稅義務人對於一項應稅之經濟活動，有被兩次剝奪之不公平感，進而減損充分履行各項協力義務之意願外，稽徵機關亦因稽徵行政之重複，增加成本而減損行政效率，徵納關係欠缺和諧應不利稅捐之稽徵。

在分別課徵稅捐之制度選擇下，出現重複課徵稅捐之現象時，雖然不當然即是對納稅義務人形成過苛之結果，以及違反量能課稅原則，而只要實際上未超過該經濟活動得以課稅之範圍，未必即不具正當性。換言之，重複課稅可以作為判斷不具正當化課稅之指標，但事實上是否不具正當性而違憲，仍應視個案情形，依比例原則、量能課稅原則個別檢視後方能論斷。²³

然而，一項經濟活動被不同之法律作重複課徵之規定時，極容易累積獨立觀察時本屬於輕稅之個別規定，集合成比類似經濟活動沉重之稅捐負擔，而為差別待遇。雖然稅捐之課徵在納稅義務人實質負擔能力範圍內，依納稅者權利保護法第5條之反面規定，若有合理之政策目的仍得為差別待遇。

倘若一項經濟活動被不同之立法者重複作2次以上評價，卻未能合併成為一個規範時，實現很難說明事實上造成之加重負擔，係基於何種合理之政策目的。反倒是有刻意藉分散課稅之規定，趁納稅義務人不知曉之情況下，形成不合理差別待遇之不公平課予稅捐負擔。因此，在稅法規定頻頻被質疑有重複課稅時，主管機關應即提案立法機關進行稅制改革，整體考量現行就同一經濟活動所為之分別課稅規定，是否形成對納稅義務人過度課稅，以及造

²³ 陳清秀，印花稅存廢爭議評析，月旦法學教室第207期，2020年1月，頁56。



成不合理差別待遇之現象。

以貨物稅為例，1986年施行加值型營業稅，稅率規定為百分之5至10，行政院定徵收率為百分之5時，除非是加值型及非加值型營業稅法本身規定應適用特種稅率之貨物，或者屬於特種貨物及勞務稅條例所規定之奢侈品，否則銷售一般貨物應承擔之稅捐，經行政院定徵收率後，最高只能為10%，超過10%即屬形成不公平負擔之差別待遇。同樣地，對於一般承攬契約一方面課徵銷售勞務之加值型營業稅，另一方面又課徵其承攬契據之印花稅，亦有形成不公平負擔之差別待遇之虞。

(三)立法者始為有權決定稅法作為政策目的工具之機關

對於貨物稅與印花稅已不合時宜之批評，倘若認為這兩種稅捐之課徵，以今日之觀點視之，有助實現諸多政策所欲達成之目的，因而具有正當性，則此種見解不僅容易導致被不合時宜稅法課徵稅捐族群之權利受到侵害，形成不公平負擔現象之外，亦違反民主課稅之原則。

由於貨物稅與印花稅一開始均屬財政目的之稅法規範，以其所具之稽徵方便性，滿足當時國家之財政需求，主要之考量因素為稽徵之效率，而非以量能課稅原則檢視應稅標的所涉人民之經濟給付能力。如此作法雖然可以有效滿足當時國家之財政需求，但卻已形成被課稅

與未被課稅人民間稅捐負擔之不公平，雖然在國家財政需求孔急之當下，難加以苛責，但時過境遷之後，仍維持時空背景已更替前之稅法規定，對於仍被課徵稅捐者，即因揹負原罪而需忍受不再具正當化理由之差別待遇，此於納稅者權利保護法施行後，更不容許繼續存在。

縱使以現仍存續有效之個別稅法規定，亦符合今日追求之政策目的為由，認為一開始屬於財政目的規範之貨物稅條例與印花稅法，可以直接轉變成為達成政策目的之規範，即使加重稅捐負擔，亦具正當性。如此透過稅法規定之事後解釋，取代制定稅法過程中，就特定政策目的進行評估，即由適用稅法之稅捐稽徵機關，取代應為判斷評估之立法者，明顯違反民主課稅原則，牴觸納稅者權利保護法明定無論稅捐之加重或減輕，均應符合租稅法律主義之要求。

何況將現行貨物稅條例與印花稅法之規定，解釋成為實現特定政策目的之工具，亦未必不具爭議性。以貨物稅條例課徵汽、機車貨物稅為例，無論是以奢侈稅或污染稅之名義繼續對動力交通工具課徵貨物稅，均不具正當性。蓋從汽機車之數量與民眾之交通需求等事實觀之，均無法看出貨物稅具節制動力交通工具消費之功能，且一般汽機車作為人民之代步工具，以今日之觀點而言，確實不應一律被認為是奢侈品，何況台灣除了少數地區大眾運輸便利外，絕大多數地區大眾運輸之普及率甚

低，以致無論是營業用或個人自用汽機車，均成為提供人民生活必需服務之器具，單純民生必需品卻不論是否為特種貨物與勞務稅條例(奢侈稅條例)課稅對象之特定豪華車輛，一律被解釋成奢侈品而持續課徵貨物稅，實非正確。

至於課徵貨物稅以抑制環境污染之說法，與汽機車依公路法第27條第1項規定，公路主管機關得徵收汽車燃料使用費，「係為公路養護、修建及安全管理所需經費」，而非使用燃料造成污染，一樣難以理解。蓋今日使用公路之車輛已有不使用燃料者，而非燃油車亦應分攤維護公路之支出；再者，貨物稅條例第12條之3增訂完全以電能為動力之電動車輛有免徵貨物稅之適用，似有降低污染之效果，但電能車必須充電之電能來源，以及電池耗材之處理造成之環境污染亦極為可觀，是否真能抑制環境污染，仍不無疑問。由此可見，任由稽徵機關將本為財政目的之稅法解釋為社會目的稅法規範，作為不進行稅制改革之正當化理由，並非沒有問題。

肆、結論

無論古今中外，貨物稅與印花稅之開徵背景，均是在國家面臨迫切之財政需求，而無其他可靠來源之際，為各國政府競相採行，成為當時不可或缺之財政來源，但時過境遷之後，兩種稅捐在我國依然繼續存在，其中印花稅對

整體稅收之貢獻微薄，但貨物稅卻一直居全年總稅收之重要地位，箇中原因頗耐人尋味，歷來也一直是稅改主張之標的。

從稅捐稽徵之技術層面來看，製造物供給契約課徵貨物稅與印花稅，於適用貨物稅條例與印花稅法之規定，基本上沒有障礙，但製造物供給契約若不能明確區分為承攬與買賣契約，則須全部按較高之稅率計算稅額，明顯偏袒國家之財政收入。至於課徵貨物稅與印花稅之正當性，在課徵當時之時空背景改變之後，已不無疑問，以致不時有批評這兩項稅捐繼續課徵之見解。

中央與地方財政收支劃分之問題，不應成為稅法不改革之理由，容許不合時宜稅法繼續存在，無疑是以犧牲納稅義務人之權利為代價。納稅義務人之一項經濟活動被重複課徵不同之稅捐，已然形成無正當理由之加重稅捐負擔，縱使透過解釋不合時宜之法規，比擬成其他為達政策目的之加重稅捐立法，亦應由立法者為之，否則亦是牴觸租稅法律主義。

(本文轉載自112年12月29日本會與東吳大學法學院財稅法研究中心，合辦第十四屆稅務實務問題研討會研究報告)

附條件盈虧互抵之適當性(下)

(續上期)

林隆昌

利未會計師事務所會計師

三、使用藍色申報書或經會計師查核簽證

(一)使用藍色申報的條件

所謂藍色申報，依據營利事業所得稅藍色申報書實施辦法係指使用藍色申報書，依所得稅法第71條第一項或第75條第一項規定辦理之結算申報。營利事業依商業會計法及稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定設帳、記帳、保存憑證並誠實自動調整其結算申報所得額者，均得申請使用藍色申報書。

(二)部分強制委託會計師簽證

至於會計師簽證申報係依所得稅法第102條規定，在一定範圍內之營利事業，其營利事業所得稅結算申報，應委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報。其委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得享受本法對使用藍色申報書者所規定之各項獎勵。至於不在規定範圍之企業仍得委託會計師簽證申報所得稅。

(三)人民誠實申報的假設

在民主國原則下，國家的主權歸屬於人民，憲法第二條規定，中華民國之主權屬於國民全體。人民才是國家的主人，對於國家營運所需的經費由人民負擔納稅義務，乃基於人民皆誠實申報的基本假設，所以依所得稅法第八十條以下，稅捐機關對於每年度的所得稅申報係以抽查制度核定全部的申報案件。

惟所得稅法第39條限制僅使用藍色申報書或經會計師查核簽證之案件始可適用盈虧互抵，其基本假設係一般納稅人不會誠實申報，僅使用藍色申報書或經會計師查核簽證者才會誠實申報。與憲法主權在民，當家做主的人民皆誠實申報的基本價值相違。

(四)違反公平原則

對於非使用藍色申報書或非經會計師查核簽證之案件即不准盈虧互抵，亦與公平原則有違。實務上未委託會計師簽證者多為弱勢的

中小企業，而未經會計師簽證之申報件，估計多於簽證申報件。準此，以是否經會計師簽證作為准否納稅人盈虧互抵之條件，係使弱勢的中小企業增加額外的納稅義務，妨害其繼續經營。

(五)藍色申報、會計師簽證非帳冊簿據完備不漏報所得的保證

財政部79.11.21台財稅第790710551號函釋亦認為，會計師於簽證時對於委任營利事業與稅務法令規定不合之成本、損費，如未依法作帳外調整申報，核與會計帳冊簿據不完備，係屬二事，稽徵機關仍應個案究明是否符合會計帳冊簿據完備之要件，憑以核定可否盈虧互抵之依據。足見使用藍色申報書或經會計師查核簽證並非帳冊簿據完備不漏報所得的保證，是所得稅法第39條以使用藍色申報書或經會計師查核簽證為認定可否盈虧互抵之要件並非適切。

(六)正確計算納稅義務下不准盈虧互抵是租稅處罰

再從正確計算納稅義務的角度來說，本文前段已經討論，前後年度盈虧互抵才能正確計算企業的納稅義務，所得稅法第39條規定使用藍色申報書或經會計師查核簽證之案件始可適用盈虧互抵，亦即才能正確計算納稅義務，那麼使用藍色申報書或經會計師查核簽證之案件

適用盈虧互抵正確計算納稅義務，只是正確計算納稅義務而已，並沒有租稅優惠或獎勵。相反的，未使用藍色申報書或未經會計師查核簽證之案件不可適用盈虧互抵，不能正確計算納稅，實質上係對未使用藍色申報書或未經會計師查核簽證之案件實行處罰。納稅義務人未使用藍色申報書或未經會計師查核簽證而依照所得稅法一般規定申報營利事業所得稅，實際上也已經履行所得稅法上的申報納稅義務，何以所得稅法如此嚴苛，對未付費請會計師簽證或未使用藍色申報書，即給予處罰。

四、如期申報與經稽徵機關核定之盈虧

(一)所得稅申報期間

所謂如期申報，依所得稅法第71條規定，納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，並應計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。

(二)已依限申報但未依限繳納所得稅

稅捐機關過去對於已依限申報但未依限繳納所得稅的個案否准適用所得稅法第39條盈虧互抵規定。惟最高行政法院109年度上字第632號判決意旨，將申報前自行繳納結算稅額列為所得稅法第39條第1項但書規定應「如期申報」要件，實增加適用該條所無之要件，即



有未合。上訴人指摘原判決違反憲法第19條租稅法律主義，即非無據。

(三)是否如期申報，皆需核定所得

而所得稅法第39條除規定如期申報為盈虧互抵之要件，同時又規定盈虧互抵之盈餘與虧損之金額，係以經稽徵機關核定之盈餘與虧損金額為準。那麼，以如期申報作為可否盈虧互抵之要件即屬不必要。

蓋所得稅法第80條規定，稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。所得稅法第79條規定，納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額。

換言之，依照所得稅法第80條與第79條

規定，不論營利事業是否如期申報，稽徵機關都應依照程序核定營利事業當年度的盈餘或虧損。該虧損及盈餘既經稽徵機關核定，即得做為盈虧互抵之計算基礎，與納稅人是否如期申報無關。亦即所得稅法第39條之盈虧互抵，並不因營利事業未如期申報即欠缺計算盈餘或虧損之核定金額。

(四)重複處罰

再從租稅處罰的角度來說，未如期申報及繳納所得稅，所得稅法已經訂有處罰規定，若因未如期申報而否准適用盈虧互抵正確計算損益，等於是對同一未如期申報及繳納所得稅的事件，重複處罰。

五、抵繳期以十年為限

我國目前有關盈虧互抵的規定，除所得稅法第39條一般條款以外，企業併購法第43條、金融機構合併法第13條另有對企業合併



前後年度盈虧互抵的特別規定。其可扣抵之年數從不得扣抵，逐漸放寬為三年、五年、十年等，其間企業尚有因各法律間規定之扣抵年數不一而興訟者。

例如，最高行政法院108年度判字第262號判決，個案原處分否准列報103年度前十年核定虧損扣除額2,407,878,326元。依企業併購法第2條第1項規定，有關公司併購，企業併購法係居於優先適用之特別法地位，該法未規定者，始適用其他法律之規定。是以，行為時企業併購法第38條第1項(現行法第43條已改為十年)既已明定，對於公司合併之情形，存續公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，各該參與合併之公司於合併前經稽徵機關核定尚未扣除之虧損，僅限於前5年內之各期虧損得從當年度純益額中扣除，自應優先適用，尚無得適用所得稅法第39條(98年修訂為十年)規定，亦不因其虧損數全來自併購者而有差別。

(一)從三年放寬為五年之立法理由

為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，爰參照其他國家之制度並參酌稅捐核課期間及憑證保存年限之規定，將但書規定得扣除之「前三年」虧損放寬為「前五年」虧損。

(二)從五年放寬為十年之理由

1.正確衡量永續經營之課稅能力

為提高企業競爭能力及促進稅制公平合

理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第一項規定得扣除「前五年」虧損，放寬為「前十年」虧損。

2.使創業期長之虧損可以扣抵

有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前五年內各期虧損規定，自1989年12月30日修正迄今已超過17年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前5年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。

3.修法前虧損，適用新法扣抵

本法本次修正之條文施行前符合修正條文第一項但書規定之公司組織營利事業，其經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，應可於本法本次修正施行後，適用修正後之規定，爰增訂第二項，予以明確規範，以利適用。

(三)小結

整理上述盈虧互抵的立法歷程可以歸納出立法者對盈虧互抵有關互抵年數之認知：

- 1.各有關盈虧互抵的法規間，可盈虧互抵的年數應為一致。
- 2.延長盈虧互抵年數的目的之一係考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，換言之，在企業繼續經營假設下，已會計期間假設而分



年獨立計算課稅所得，可能因各年度經營環境不同盈虧狀況不一而致高估課稅所得超徵稅額。

3.經濟環境變化快速，產業轉型，多需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，例如建造期間即超過十五年以上之台灣高鐵，原前5年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。

換言之，尤其在第3.認知，在盈虧互抵之基本權上加上互抵年數的限制，有可能使創業虧損期或創業投入成本期較長，實現獲利較慢的企業，其損失無法全部扣抵。又企業經營期間環境變化亦有可能產生鉅額虧損而需後期較長期間之獲利予以互抵。準此，虧損互抵乃企業之基本權與財產權之保護，不應加上年期限制。

目前以前各期虧損無限期扣抵的國家包括英國、法國、德國、新加坡、香港、馬來西亞、美國（淨損無扣抵期限但扣抵額限於獲利年度應稅所得額的80%³）等。

柒、盈虧互抵之計算問題

有關盈虧互抵之計算，從現行所得稅法第39條的文義「得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行

核課」可以得知，「各期虧損」及「本年純益額」應均為稽徵機關之核定數額。然純益額中屬於免稅所得、不計入所得額之所得及享有租稅獎勵的所得等免納稅捐之所得，在計算盈虧互抵時，應否使之先行抵減虧損，財政部歷年之函釋見解不一，造成徵納雙方困擾，而有首揭111年憲判字第5號釋憲案。

一、投資收益先抵減虧損

財政部66.3.9台財稅第31580號函釋，公司組織之營利事業適用所得稅法第39條規定，自本年度純益額中扣除前10年各期核定虧損者，應將各該期依同法第42條規定免計入所得額之投資收益，先行抵減各該期之核定虧損後，再以虧損之餘額，自本年度純益額中扣除。其應先行抵減各該期核定虧損額之免稅投資收益，不包括前10年中核定有純益年度及本年度（即第11年度）之免稅投資收益在內。（財政部69.7.12台財稅第35627號函）

111年憲判字第5號釋憲案謂，財政部66.3.9台財稅第31580號函與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸，亦不生違反憲法第7條平等原則之問題。惟所得稅法第39條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵制度，其政策選擇影響國家財政、經濟與產業發展，並涉及人民之租

³ The net operating loss deduction for taxable years beginning after December 31, 2020, is limited to 80% of the excess (if any) of taxable income over the total NOLD from NOLs arising in taxable years beginning before January 1, 2018. 美國IRS網頁<https://www.irs.gov/newsroom/net-operating-losses> 最近瀏覽日期2023.5.22

稅負擔，為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。

二、緩課之股票股利免先行抵減各該期之核定虧損

財政部76.4.29台財稅第7621669號函釋，查本部66台財稅第31580號函釋所稱免計入所得額之投資收益，雖包括股票股利在內，但符合獎勵投資條例第13條緩課之股票股利，依法享有免予計入當年度所得額課稅之權益，惟將來轉讓、贈與時，仍應在該轉讓、贈與年度申報課徵所得稅，在轉讓、贈與之前，應免先行抵減各該期之核定虧損。

三、停徵證券交易所稅之證券交易損益不列入盈虧互抵範圍

財政部74.7.6台財稅第18503號函釋，公司組織之營利事業依所得稅法第39條規定將稽徵機關核定之前10年內各期虧損自本年度純益額中扣除時，各該虧損年度如有暫停課徵營利事業所得稅之證券交易所所得，無須先予抵減各該年度之核定虧損，但停徵期間所發生之損失，亦不得併入前10年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。

四、盈虧互抵時虧損年度之土地交易所得不列入盈虧互抵

財政部76.9.22台財稅第7585901號函釋，公司組織之營利事業適用所得稅法第39條規定，自本年度純益額中扣除前10年各期核定虧損者，各該虧損年度如有依同法第4條第16款規定免納所得稅之土地交易所得，可免先予抵減各該期之核定虧損，但出售土地之損失，亦不得併入前10年核定虧損額，自本年度純益額中扣除。

茲例示如次：設某公司上（75）年度經稽徵機關核定虧損為120萬元，另有依所得稅法第4條第16款規定出售土地之免稅所得100萬元。又本（76）年度純益額為200萬元，則依所得稅法第39條規定自其本年度純益額中扣除75年度核定虧損時，其免稅之土地交易所得100萬元，可免自該年度核定虧損中抵減，即逕以虧損額120萬元自本年度純益額200萬元中扣除。

五、小結

所謂免稅所得、不計入所得額之所得及租稅獎勵之所得等免納稅捐之所得，係亦會透過法律保留，使之免於負擔租稅債務，不課徵所得稅之所得。盈虧互抵乃為突破會計期間假設而得在繼續經營假設下，正確計算課稅所得之機制，因此，免納稅捐之所得，實與盈虧互抵之計算無關，於主張盈虧互抵時，免稅所得、不計入所得額之所得及租稅獎勵之所得不應列入其中計算，其理甚明。



惟前揭四則財政部函釋對於免納稅捐之所得應否納入盈虧互抵計算，使之先行抵減虧損，其見解明顯正反不同，使法規適用方式陷入錯亂。而111年憲判字第5號釋憲案並未對此一問題為應否計入計算之統一解釋，使法規間之錯亂仍然存留。

且同屬免納稅捐之所得，一者應列入盈虧互抵計算課稅，另者不需列入計算課稅，已失公平，111年憲判字第5號釋憲案卻評其不生違反憲法第7條平等原則之問題。

再者，財政部66.3.9台財稅第31580號函釋，將免計入所得額課稅之投資收益列入盈虧互抵計算，明顯剝奪納稅義務人從法律規定所得著的免稅權利，使免納稅捐之所得變成應稅，明顯增加人民之納稅義務，侵害納稅人之財產權，與憲法第十五條保障人民財產權的意旨牴觸。

三者，財政部66.3.9台財稅第31580號函釋將免納稅捐之所得列入盈虧互抵計算，明顯增加人民之納稅義務，並無法律具體明確授權，明顯牴觸憲法第19條租稅法律主義之規範。但111年憲判字第5號釋憲案前段謂第31580號函釋與憲法第19條租稅法律主義尚無牴觸，後段卻又陳明「有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜。」未經法律具體明確授權而增加人民的納稅義務難道不牴觸憲法第十九條之租稅法律主義嗎(釋字第650號)。

捌、結論

政府之租稅權本即在侵害人民之財產權，故憲法第十九條規定，政府非依法律不得對人民課徵稅捐。其旨在保護納稅人之財產權益，納稅義務應受議會決議訂立的法律規範，人民的納稅義務僅在法律規定的範圍內應負擔之，若議會決議之法律越過納稅者權利保護之界限，即為違憲之法律而應停止法律之適用，以保護納稅人應有之財產權。未經法律具體明確授權之行政機關函釋，更不能在法律規定以外，增加人民之納稅義務。盈虧互抵機制是在決定納稅義務有無的問題，是稅法上納稅義務人的基本權，無所得不能課稅、資本不能課稅，不容越線侵犯。現行所得稅法第39條在納稅人的盈虧互抵基本權上加諸許多適用的限制條件，已明顯侵害納稅人之基本權。行政機關又再以解釋方式加諸更多限制條件，與憲法第十五條、第七條、第十九條及納稅者權利保護法對納稅人基本權利之保護，距離越來越遠，準此，所得稅法第39條盈虧互抵的限制條件應予刪除，使所有的納稅人都能正確計算繼續經營下的實際納稅義務，維護納稅人之財產權、資本完整及繼續經營之權益。

股東會假決議規定及實務案例

胡宗奇

德昕會計師事務所會計師

◎本文重要概念摘要列點如下

- 一、假決議之規定僅適用於「討論一般事項」，且為普通決議之權宜措施，以下事項「不適用」假決議
 - (1) 法定股東會特別決議事項，例如公司法第277條修改章程
 - (2) 清算人選任
 - (3) 選舉(含改選)董監事：公司法第198條另有特別規定
 - (4) 選舉獨立董事
- 二、實務作業上應注意要點如下
 - (1) 所稱「於1個月內再行召集股東會」，係指於1個月內「寄發召集通知」，並適用同法第172條之召集程序，自屬當然
 - (2) 性質上應係延續第1次股東會，毋庸重新辦理股票停止過戶，以第1次股東會之股東為「開會通知對象」
 - (3) 議案自應沿用上次股東會之議案，僅得就假決議再為表決，不得修改假決議之內容而為決議，否則即失再行召集股東會加以確認第1次決議之本意
- 三、如清算人「以假決議方式承認清算完結後之財務報表」是否可行，參公司登記實務宣導說明會問答集(經濟部中部辦公室-101年10月版) 七、解散公司之清算(三)問答中已有標準答案，實務上可行。

一、什麼是假決議

你是否有聽過「假決議」，這是一種股東會的決議方式，規定在我國公司法第175條：「出席股東不足『前條』定額(編註：過半數)，而有代表已發行股份總數1/3以上股東出席時，得以出席



股東表決權過半數之同意，為假決議，並將假決議通知各股東，於一個月內再行召集股東會。前項股東會，對於假決議，如仍有已發行股份總數1/3以上股東出席，並經出席股東表決權過半數之同意，視同『前條』之決議。」

補充說明者係，條文中所載『前條』，即公司法第174條，為股東會的普通決議，其出席及決議門檻如下：「股東會之(普通)決議，應有代表已發行股份總數過半數股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之。」前段「代表已發行股份總數過半數股東之出席」稱為出席定足數、後段「出席股東表決權過半數之同意」稱為多數決。

所以假決議，其實說穿了，就是普通決議的「暫行決議」，通過後的效力就是視同普通決議。也就是說，如果今天公司事項，應經股東會普通決議通過，但實際開會時，出席股東定足數未達公司法第174條的過半數規定，這個時候可以假決議的方式，將出席定足數門檻降低，多數決不變的情況下，達成普通決議的法律效果，與一般普通決議不同的是，因出席門檻降低了，此時規定同樣的股東會要開二次。(即兩次都是出席定足數1/3、多數決過半)

二、假決議的重點規定(含經濟部函釋)

首先我們透過公司法第174條、第175條中，簡單了解了假決議的概念後，接下來我們進一步來為各位整理，在假決議的框架下，官方機關經濟部有發布哪些重要的解釋函令。

1.股東會特別決議事項不得為假決議（經濟部65年5月26日商13757號）

還記得嗎，我們一開始提到，股東會的決議方式，一般來說有普通決議及特別決議，公司法第175條規定之假決議，其既為普通決議的暫行決議，且通過後亦視同普通決議，那麼倘該公司事項本應經股東會特別決議，例如公司法第277條的修正章程，自然沒有假決議的適用。

2.董事、監察人選舉(包括改選)不得為假決議（經濟部69年5月7日商14655號）

我國公司法對於董事(包括獨立董事)、監察人選舉，董事依公司法第198條、監察人依同法第227條準用第198條規定，實務上稱為「累積投票制」，次參經濟部93年8月9日經商字第09302126390號：「選舉董事、監察人亦應有上述代表已發行股份總數過半數股東出席，並依同法第198條規定選任之。」準此，既然針對董監事選舉，公司法已有特別規定，自無適用假決議的問題。

3.清算人的選任不得以假決議、但承認清算報表可以（經濟部103年8月4日經商字第10302084940號函）

依公司法第322條規定，「公司之清算，以董事為清算人。但本法或章程另有規定或股東會另選清算人時，不在此限。」次參經濟部96年10月2日經商字第09602131510號函，公司如為選任清算人，而「本法未規定股東會之決議方法者，自依公司法第174條規定以普通決議為之」。

那你可能會覺得很奇怪，既然未載明決議方式為特別決議，理應回歸普通決議才對，且函釋亦如此解釋，為何不能用假決議呢，對此經濟部的說明如下：



「至公司法第175條假決議之規定，僅適用於討論一般事項，似與本條文第1項所旨有所不同，且囿於現行公司法對於本條項之股東會決議方法並未有明文特別規範下，尚不宜予以擴張解釋援引適用之。」

惟補充說明者係，如同樣是清算案件，依上開解釋規定，選任清算人無假決議的適用，但如果是承認清算後財務報表呢，實務上可依假決議方式為之(註1)，然而這個可能也是清算案件中極可能用到的地方，以下我們就以一個實際例子，帶大家操作假決議。

三、假決議實務案例

接下來我們要來實際操作假決議，我們先來說明一下案例背景如下：

【案例背景】

股份有限公司解散清算，清算人於完成清算完結後，依公司法規定召開股東臨時會，請各股東承認清算後財務報表，惟部分股東拒不出席，致出席未達公司法第174條的出席定足數(即已發行股份總數過半數)，致該次股東臨時會流會、爰決定採假決議的方式，再次召開第二次及第三次的股東臨時會，最後達到承認清算後財務報表的目的。



就時間軸的部分，表列如下，一切從清算人清算完結後，召集第一次股東臨時會開始講起…

時間	事件	備註說明
111.04.30	清算人xxx依法辦理清算完結	
111.05.13	發出第一次股東臨時會的開會通知	案由：提請股東臨時會承認清算後財務報表
111.05.25	召開第一次股東臨時會	出席定足數未達過半，流會
111.07.04	發出第二次股東臨時會的開會通知	案由：因前次流會，再次召集股東臨時會
111.07.15	召開第二次股東臨時會 【議事錄內容參下範本1】	出席率50%，未達普通決議的出席定足數，爰經全體出席股東同意為假決議
111.08.04	發出第三次股東臨時會的開會通知	
111.08.15	召開第三次股東臨時會 【議事錄內容參下範本2】	出席率50%，爰經全體出席股東同意，視同普通決議
111.08.22	具狀向xx地院聲報清算完結	
111.09.30	收到xx地院准予清算完結備查公文	

(註)：股東臨時會議事錄範本，請詳以下範本1~2

1.第一次股東臨時會-流會

如上時間軸表格所載，該公司清算人於5.13發出股東臨時會的開會通知，預計開會日期為5.25，惟實際召開時，因部分股東拒不出席，致當次股東會出席定足數未達公司法第174條普通決議的門檻，即已發行股份總數過半數，該次股東臨時會宣告流會。

2.第二次股東臨時會-假決議

第一次股東臨時會流會之後，清算人再次依法召集第二次股東臨時會，並於7.4發出開會通知，預計開會日期7.15，實際召開時，情況與第一次一樣，惟經統計出席定足數已達公司法第175條假決議的門檻，爰當場經全體股東同意，依該條規定做成假決議。

範本1、第二次股東臨時會議事錄

xx股份有限公司
股東臨時會議事錄

一、時間：民國 xxx 年 xx 月 xx 日 下午xx時

二、地點：○○市○○區○○路○○號

三、出席及委託出席股東人數及代表已發行股份總數：出席及委託出席股東人數計 xx 人，代表已發行股份總數計 xxxx 股，出席率xx.xx%

四、主席：○○○ 記錄：○○○

五、報告事項：主席報告本次會議出席股東人數及代表已發行股份符合公司法規定，宣布開會

六、承認及討論事項：

案由(一)：清算人業於民國xxx年xx月xx日清算完結，所造具之清算期間收支表、損益表及清算後資產負債表(如有財產目錄者另行註明)等連同各項簿冊，業經監察人審查通過，爰依公司法規定，提請股東會承認。

決議：經查本次股東臨時會出席人數xx人，代表已發行股份總數計xxx股(xx.xx%)，未達公司法第174條所定普通決議之出席定足數，經出席股東全體同意，就本案由為公司法第175條之假決議，並將本決議通知各股東，於一個月內再行召集股東臨時會。

七、散會：下午xx時xx分

主席：○○○ (簽章)

紀錄：○○○ (簽章)

3.第三次股東臨時會-視同普通決議

依公司法第175條規定，經股東臨時會作成假決議後，應將假決議通知各股東，並於一個月內再行召集股東會。這裡補充說明者係，針對所稱「一個月內再行召集股東會」，依經濟部94年8月17日經商字第09402120100號函，係指於「一個月內寄發召集股東會之通知」。

至假決議後的第二次股東會的開會通知對象及議案內容，依經濟部99年1月12日經商字第09902400130號函規定如下：

「性質上應係延續第1次股東會，且既為普通決議之權宜措施，是以毋庸重新依同法第165條辦理股票停止過戶，而以第1次股東會之股東為開會通知對象；再行召集之股東會，僅得就假決議再為表決，不得修改假決議之內容而為決議，否則即失再行召集股東會加以確認第1次決議之本意，故再行召集之股東會，其議案自應沿用上次股東會之議案」。



清算人再次依法召集第三次股東臨時會，並於8.4發出開會通知，預計開會日期8.15，實際召開時，經統計出席定足數已達公司法第175條假決議的門檻，爰當場經全體股東同意，依該條規定做成視同普通決議之決議。

範本2、第三次股東臨時會議事錄

xx股份有限公司 股東臨時會議事錄

一、時間：民國 xxx 年 xx 月 xx 日 下午xx時

二、地點：○○市○○區○○路○○號

三、出席及委託出席股東人數及代表已發行股份總數：出席及委託出席股東人數計 xx 人，代表已發行股份總數計 xxxx 股，出席率xx.xx%

四、主席：○○○ 記錄：○○○

五、報告事項：主席報告本次會議出席股東人數及代表已發行股份符合公司法規定，宣布開會

六、承認及討論事項：

案由(一)：清算人業於民國xxx年xx月xx日清算完結，所造具之清算期間收支表、損益表及清算後資產負債表(如有財產目錄者另行註明)等連同各項簿冊，業經監察人審查通過，爰依公司法規定，提請股東會承認。

說明：原於民國xxx年xx月xx日召開之股東臨時會，查出席人數雖未達公司法第174條普通決議之出席定足數，惟已達同法第175條之假決議出席定足數，並經決議通過，擬依假決議之規定，就該案由於本次會議中再次決議之。

決議：1.本案由經全體出席股東同意通過 2.經查本次股東臨時會出席人數xx人，代表已發行股份總數計xx股(xx.xx%)，並經全體出席股東同意通過，達公司法第175條之假決議門檻，爰依公司法第175條規定，視同公司法第174條之普通決議。

七、散會：下午xx時xx分

主席：○○○ (簽章)

紀錄：○○○ (簽章)

四、小結

關於股東會假決議的作業方式，實務上確實也比較少遇到，但當面臨比較特殊的情況下，例如前開案例所提及的，公司已辦理解散清算，但於承認報表的程序上，因部分股東的拒不出席，致無法通過普通決議的門檻，此時只要符合公司法第175條的假決議出席定足數的門檻，基本上接下來的流程，應該都沒什麼問題，然經筆者實際操作，於法院端對於所提示的股東(臨時)會議事錄文件，包括內容等等，亦順利取得法院准予清算完結備查的公文，完成整個清算終結程序。

(註1)：公司登記實務宣導說明會問答集(經濟部中部辦公室-101年10月版) 七、解散公司之清算
(三) 問：(前略…)倘經法院裁定解散後(編註:進入清算程序)，股東會仍無法有代表已發行股數過半數股東出席承認清算報表，應如何處理？ 答：(前略…)承認清算報表之股東會，有代表已發行股份總數三分之一以上股東出席時，得依同法第175條規定，以出席股東表決權過半數之同意承認報表，為假決議，並將假決議通知各股東，於一個月內再行召集股東會，前項股東會對於假決議如仍有已發行股份總數三分之一以上股東出席，並經出席股東表決權過半數之同意，視同第174條之決議，已承認報表。

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





盈虧互抵性質之檢視

—以憲法法庭111年度憲判字第5號為中心

高健祐

桃園地方檢察署檢察官

陳晴揚

南星會計師事務所會計師

壹、憲法法庭111年度憲判字第5號之案例事實

一、事實背景

聲請人中國鋼鐵股份有限公司(下稱中鋼公司)99年度營利事業所得稅結算申報，與其子公司中龍鋼鐵股份有限公司採連結稅制合併報繳，並列報前十年合併營業虧損扣除額約96億元，然而，經財政部高雄國稅局查核結果，將聲請人虧損年度（98年度）依中華民國86年12月30日修正公布所得稅法第42條第1項規定不計入所得額之股利淨額（下稱投資收益）抵減該年度虧損後，調減其依所得稅法第39條第1項但書規定申報之前10年虧損本年度扣除額約85億元，基此，核定99年度之前10年合併營業虧損扣除額僅為約11億元，致核定後合併結算申報課稅所得額較原聲請人申報金額調增約85億元，聲請人不服，循序提起行政訴訟，終經最高行政法院105年度判字第661號判決駁回確定，聲請人仍有不服，復提起釋憲聲請。

二、中鋼公司主張

確定終局判決所適用之財政部66年3月9日台財稅第31580號函（下稱財政部66年函），逕行限制聲請人依所得稅法第39條第1項但書規定之跨年度盈虧互抵之虧損扣除範圍，變相對虧損年度所獲配不計入所得額課稅之投資收益實質課稅，擴大營所稅之稅基，悖離所得稅法第39條之立法意旨，並牴觸同法第42條規定避免重複課稅之立法目的；且與財政部74年7月6日台財稅第18503號函（下稱財政部74年函）及財政部76年9月22日台財稅第7585901號函（下稱財政部76年函），分別就證券交易所得及土地交易所得之釋示，為差別課稅待遇。故財政部66年函違反憲法第7條平等原則及第19條租稅法律主義，牴觸憲法第15條保障財產權及營業自由之意旨及第23條法律保留原則。

三、國稅局主張

依所得稅法第4條第1項第16款規定，土地

交易所得免納所得稅；另證券交易所得依同法第4條之1亦停止課徵所得稅，均係政府基於政策考量而立法規定為非課稅所得對象。本件將投資收益及營運總部免稅所得自核定虧損扣除，作為中鋼公司實際虧損額，除反映中鋼公司實際營業之盈虧外，亦避免中鋼公司重複享受租稅優惠。上開項目據以免納所得稅之法令規定不同，並各有其立法目的，自難援引土地交易所得或證券交易所得免稅之規定，免自核定虧損中扣除。

再者，財政部66年函釋業經財政部賦稅署以104年3月25日臺稅所得字第10304049180號函，確認與所得稅法第42條避免投資收益重複課稅之目的無違。合併申報虧損年度之投資收益，應抵減該年度合併之虧損後，其餘額再依所得稅法第39條第1項但書規定扣除，且抵銷之虧損不得再適用該但書虧損扣除規定，以避免虛增合併申報納稅主體之可扣除虧損金額。

四、憲法法庭見解

本號憲法法庭判決認為財政部66年函並未違反憲法第7條之平等原則及第19條之租稅法律主義。然而為避免疑義，有關該管稽徵機關核定各期虧損之基準，仍以法律或法律具體明確授權之命令予以明定為宜，而為合憲宣告。

然而就本號憲法判決之結論是否貼合盈虧

互抵之政策目的，亦有爭論，本文以下擬分別從會計及法律之角度加以探討，並提出本文之拙見。

貳、會計及稅務原則之探討

本文以下嘗試以會計及稅務申報實務解釋「前10年內各期虧損」金額之認定，企業對交易進行會計處理、記錄損益，以衡量於某一期間的財務績效資訊，白話而言，計算自己賺(虧)多少錢，這個金額又稱為會計所得(accounting income)；而稅務機關依據稅法計算納稅義務人的損益，用以決定納稅義務人(企業)當期應繳付的稅捐，這個稅基金額稱為課稅所得(taxable Income)。課稅所得之計算，係以會計所得為基礎，就會計所得進行「帳外調整」，從而得出課稅所得之金額，至於該等調整，並不影響企業的帳載紀錄。

在計算稅捐時，常借助稅務會計上之「盈虧互抵」方式，例如前抵(carryback)或後抵(carryforward)等，來避免企業因各年度所得變動過大而造成稅負負擔過重問題，以落實量能課稅之公平原則。而我國關於此規定則規範於所得稅法第39條(僅有後抵方式)，觀諸本案爭點「該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損」金額之認定，我們試著以數據方式說明會計所得與課稅所得之差異。¹

¹ 本釋例改寫自憲法法庭111年憲判字第5號馬秀如教授專家諮詢意見書。



判決評析 >>

假設甲公司在 X1、X2 及 X3 年的營業收入、營業成本及費用、營業淨利(損)、股利所得(即投資收益，為免稅所得)、會計所得、課稅所得，以及應付所得稅的金額，分別如表一及表二。表一的情境，虧損係發生於 X2 年；表二的情境，虧損則發生在 X1 年，除發生虧損的年度不同外，其他資訊皆相同。表一中，虧損發生於 X2 年，甲公司於 X3 年申報所得稅時，X2 年之虧損即產生效益，可用以抵減 X3 年之課稅所得；在表二中，虧損發生於 X1 年，於 X2 年申報所得稅時，X1 年之虧損可用於抵減 X2 年之課稅所得。為簡化計算，再假設甲公司的免稅所得僅有投資收益一項、三年的營所稅稅率都是 20%。

表一顯示，國稅局在認定甲公司於 X3 年得遞轉之虧損時，係扣除 X2 年之投資收益\$12，使 X3 年得使用遞轉至該期之虧損僅\$38，該金額即甲公司 X2 年之會計所得。因此，國稅局認定甲公司X3 年之課稅所得為\$62(會計所得\$116-免稅股利所得\$16-遞轉至該期之虧損\$38)、應付所得稅則為\$12.4($\$62 \times 20\%$)；反之，甲公司則認定該得遞轉之虧損，不應被 X2 年之投資收益所抵銷，故得遞轉之虧損為\$50，因此，X3 年之課稅所得為\$50(會計所得\$116-免稅股利所得\$16-遞轉至該期之虧損\$50)、應付所得稅為\$10($\$50 \times 20\%$)。

就甲公司與國稅局雙方計算三年合計所得

稅之差額為\$2.4($\$32.4 - \30)，也是 X3 年的差額($\$12.4 - \10)，係 X2 年投資收益\$12乘上營所稅稅率20%而得到的數字。

首先，由上開二表可知，若虧損發生之年度不同，兩造爭點之結果不受影響。就合理性而言，甲公司 X2 年之實際虧損為會計所得(淨損\$38)，非表一課稅所得(虧損)之金額(淨損\$50)，以\$50作為得遞轉扣除的虧損金額，超出甲公司實際發生的虧損。再者，甲公司認為X2年給的所得稅利益非為計算X3年的租稅優惠，僅是為了避免重複課稅，政府不應將以前年度之租稅優惠拿來懲罰往後年度的納稅義務人，惟參照本釋例發現表一或表二，甲公司所得稅費用的差額只有\$2.4 ($\$32.4 - \30 或 $\$12.4 - \10)，皆僅是一次差額($\$50 - \38)的 20%，並未出現第二次而有重複課稅之情形。因此，政府是否給予納稅義務人所得稅優惠(利益)，係政府政策選擇之範疇，而與重複課稅無涉。



表一 甲公司在X2年發生營業虧損

	X1年		X2年		X3年		三年合計	
	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司
營業收入	200	200	100	100	300	300	600	600
營業成本/費用	(100)	(100)	(150)	(150)	(200)	(200)	(450)	(450)
營業淨利(損)	100	100	(50)	(50)	100	100	150	150
股利所得	12	12	12	12	16	16	40	40
會計所得	112	112	(38)	(38)	116	116	190	190
減:股利所得 (免稅)	(12)	(12)	(12)	(12)	(16)	(16)	(40)	(40)
盈虧互抵扣除額	NA	NA	-	-	(38)	(50)	(38)	(50)
課稅所得	100	100	(38)	(50)	62	50	112	100
應付所得稅	20	20	0	0	12.4	10	32.4	30

表二 甲公司在X1年發生營業虧損

	X1年		X2年		X3年		三年合計	
	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司	國稅局	甲公司
營業收入	100	100	200	200	300	300	600	600
營業成本/費用	(150)	(150)	(100)	(100)	(200)	(200)	(450)	(450)
營業淨利(損)	(50)	(50)	100	100	100	100	150	150
股利所得	12	12	12	12	16	16	40	40
會計所得	(38)	(38)	112	112	116	116	190	190
減:股利所得 (免稅)	(12)	(12)	(12)	(12)	(16)	(16)	(40)	(40)
盈虧互抵扣除額	-	-	(38)	(50)	-	-	(38)	(50)
課稅所得	(38)	(50)	62	50	100	100	112	100
應付所得稅	0	0	12.4	10	20	20	32.4	30



參、法律原則之探討

憲法法庭111年度憲判字第5號從法律上二大爭點分別為有無違反憲法第7條之平等原則及第19條之租稅法定主義，本文以下將以法律層面重新解析盈虧互抵之性質，再重新檢視平等原則及租稅法定主義於本號判決之妥適性。

一、盈虧互抵之性質

所得稅為週期稅之一種，係以一定之時間段落為標準，而按時間段落反覆課徵之租稅。然企業之所得並非必然出於某年度之貢獻，可能係橫跨多年來虧損而來，所得稅之週期劃分僅係為簡化經濟活動之流程²。故而盈虧互抵並不是租稅優惠，無非應係用來修正所得稅為週期稅之缺失，若無法將先前虧損予以彌補，反而造成對於納稅人負擔能力之否定，因此盈虧互抵應屬量能課稅原則之實現，而非租稅優惠³。

然而從釋字第427號認為盈虧互抵係屬租稅優惠，直到本號判決亦有部分認為財政部66年函釋合憲之大法官主張，盈虧互抵係租稅優惠，其如何適用，稅捐中央機關主管機關應有相當裁量空間⁴。因此對於盈虧互抵性質之誤認導致本號判決限縮盈虧互抵之適用範圍，也影響到後續對於平等原則及租稅法定主義之解釋。

二、平等原則之再檢視

平等原則係指相同事務應為相同處理，非有正當理由，不得為差別待遇。另從平等原則可導出禁止恣意原則，係指行政機關不得於欠缺合理、充分的理由而作成行政決定⁵。

然而本案判決僅就形式之角度審查，而認為財政部74年及76年函釋關於證券交易所及土地交易所可免先予扣減各該期之核定虧損，係因政府政策之考量與本案之轉投資收益不同，而認為不違反平等原則。但這樣的解釋方式反而造成長期投資之租稅重於短線交易之弔詭現象⁶。本文認為重點應從量能課稅之角度出發，來評估盈虧互抵之範圍，始符合平等原則之考量。

三、租稅法定主義之再檢視

上級機關為協助下級機關統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，固得依職權訂頒性質上屬行政規則（行政程序法第159條參照）的解釋性函釋（司法院釋字第705號解釋參照），惟函釋只能就執行法律的細節性、技術性次要事項而為必要的規範。本案就盈虧互抵範圍限縮，實則以變更稅基之計算基礎，而非僅係細節性、技術性之事項，然本號判決仍給予合憲性解釋，認為不違反租稅法定主

² 蔡孟諺（2022）。〈盈虧互抵之意義與界限-憲法法庭111年度憲判字第5號判決評析〉，《月旦時論》，35期，頁24。

³ 吳嘉勳、顏國隆（2014）。〈盈虧互抵之探討〉，《稅務旬刊》，2261期，頁41。

⁴ 憲法法庭111年度憲判字第5號許大法官志雄提出、林大法官俊益、張大法官瓊文、黃大法官昭元、謝大法官銘洋加入之不同意見書

⁵ 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏（2007）。《行政程序法實用》，3版。頁28。台南：翰盧。

⁶ 蔡孟諺（2022）。〈盈虧互抵之意義與界限-憲法法庭111年度憲判字第5號判決評析〉，《月旦時論》，35期，頁27。

義。本文以為或許大法官係認為財政部66年函釋應係給予納稅人租稅優惠之規定，故給予行政機關較大之空間。然依本文上開所述，盈虧互抵應係對於量能課稅原則之詮釋，故任何改變稅基計算方式之詮釋，應均由法律明文規定，始符合稅捐法定主義之要求，故而本號判決雖為財政部66年函釋合憲性之規定，然而財政部旋即增訂營利事業所得稅查核準則第111條之2，以符合憲法法庭之判決意旨。

而觀諸財政部所發布之函釋，對於盈虧互抵之限制規定繁多，例如85年10月2日台財稅字第851918086號⁷函釋擴大所得稅法第39條之會計帳冊簿據完備之範圍，認為帳冊雖不完備，但情況輕微之情況，仍例外符合會計帳冊簿據完備之要件，已無法律明文規定，這部分是否符合租稅法定主義，似乎亦值斟酌⁸。

肆、結論

本文分別從會計租稅及法律原則重新檢視財政部66年函，可知盈虧互抵並非係為填補重複課稅之缺漏，亦非租稅優惠，而僅係為消除所得稅為週期稅之缺失，政府所選擇給予之租稅政策。因此為符合憲法第19條之租稅法定主義，故相關之盈虧互抵要件宜由法律明文或授權行政命令訂立，方符合租稅法定主義及法律保留之要求。本號憲法判決完成後，財政部即於112年12月增訂營利事業所得稅查核準則第111條之2⁹，明確規範盈虧互抵之抵減項目，符合憲法判決之意旨。然而有關盈虧互抵之相關函釋甚多，仍有許多似乎欠缺法律授權依據，這部分或許尚待實務見解重新省視。

⁷ 財政部85年10月2日台財稅字第851918086號：「公司組織之營利事業，其虧損年度經稽徵機關查獲短漏之所得額，依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額不超過新臺幣10萬元，或短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，得視為短漏報情節輕微，免依營利事業所得稅藍色申報書實施辦法第20條第2項規定撤銷其行為年度藍色申報之許可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍准適用所得稅法第39條有關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同。」

⁸ 李秉謙（2022）。〈所得稅法中營利事業跨年度虧損扣除之限制——臺北高等行政法院110年度訴字第135號判決〉，《月旦財稅實務評析》，33期，頁69-75。

⁹ 營利事業所得稅查核準則第111條之2：「營利事業依所得稅法第三十九條第一項但書規定自當年度純益額中扣除前十年內稽徵機關核定之各期虧損，應將各該期下列規定之所得額，先抵減各該期核定虧損後，再以虧損之餘額扣除：

- 一、依所得稅法第四十二條規定不計入所得額之投資收益。
- 二、依獎勵民間參與交通建設條例第二十八條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- 三、依促進民間參與公共建設法第三十六條規定免納營利事業所得稅之所得額。
- 四、依其他法律規定，於計算課稅所得額時減除免徵或免納營利事業所得稅之所得額，且損失自課稅所得額減除者，該免徵或免納營利事業所得稅之所得額。

營利事業下列規定之所得額，免依前項規定抵減各該期之核定虧損，其為損失，亦不得計入各該期核定虧損：

- 一、依所得稅法第四條第一項第十六款、第四條之五第一項第二款至第四款規定免納所得稅之土地及土地改良物交易所得額。
- 二、依所得稅法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之證券及期貨交易所得額。
- 三、依企業併購法第四十四條規定免徵營利事業所得稅之所得額。
- 四、依國際金融業務條例第十三條、第二十二條之七第一項及第二十二條之十六第一項規定免徵營利事業所得稅之國際金融業務分行之所得額、國際證券業務分公司之所得額及國際保險業務分公司之所得額。
- 五、依其他法律規定，於計算課稅所得額時減除免徵或免納營利事業所得稅之所得額，惟損失不得自課稅所得額減除者，該免徵或免納營利事業所得稅之所得額。」



從5億高中生案聊聊繼承知識

胡碩勻

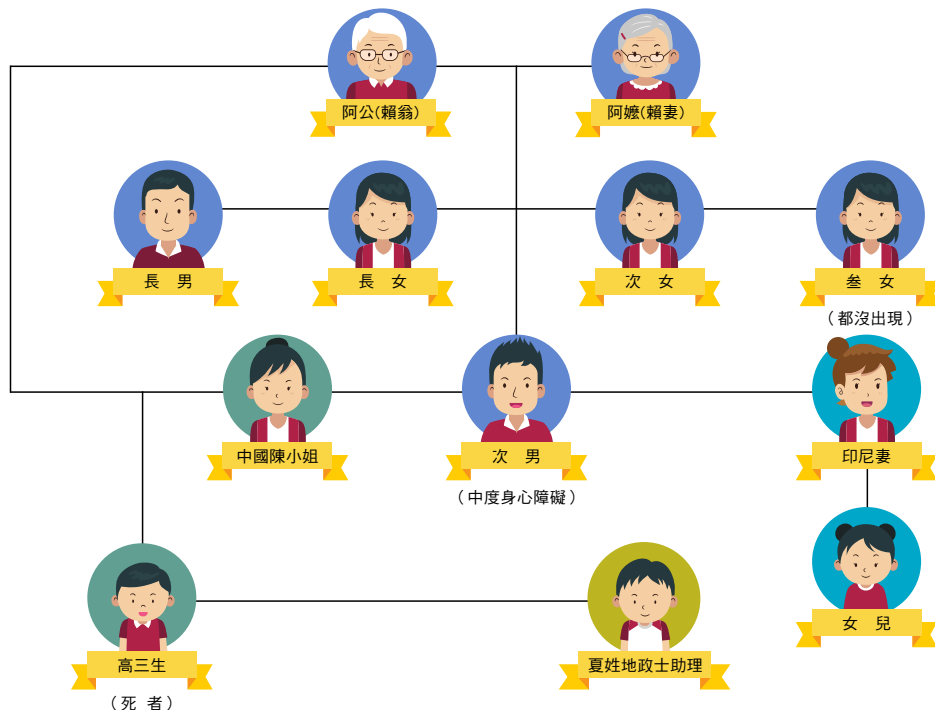
台灣與英國會計師 / 信達聯合會計師事務所所長

重點筆記：

1. 配偶為當然繼承人
2. 繼承順位：1直系血親卑親屬、2父母、3兄弟姐妹、4祖父母
3. 謀殺、故意致被繼承人及繼承人死亡，喪失繼承權
4. 大陸人繼承台灣遺產 < 200萬

據媒體報導，台中賴姓男高中生繼承5億的房地產，卻在與夏姓男子同婚後的幾小時離奇墜樓死亡。此外，賴姓高中生法律上的阿公，可能其實是他的生父，也因此讓整個事

件，增添許多的討論熱度。那麼我們就來根據這起事件探討誰可以繼承這五億遺產，這五億遺產怎麼分。



依照民法1138條規定，遺產繼承人除配偶之外，繼承順序從第一到第四順位稱為血親繼承人。因為有先後順序，所以當有前一順位繼承人時，後一順位的繼承人就沒有繼承權。

遺產繼承人，除配偶外，依下列順序：

第一順位：直系血親卑親屬

包括：婚生子女、經過合法收養的養子女、非婚生子女。以親等近者為先，因此若子女已繼承財產，那孫子女就沒有繼承權。要特別提醒一點，非婚生子女對生母直接有繼承權，對生父則必須經過認領或撫育才有繼承權；另外，繼子女亦無繼承權。

第二順位：父母

當沒有第一順位繼承人時，才開始由父母繼承，包括親生父母與養父母。

第三順位：兄弟姐妹

若沒有第一、第二順位的繼承人時，包括同父同母的兄弟姐妹、同父異母或同母異父的兄弟姐妹、養兄弟姐妹。

第四順位：祖父母

當沒有第一、第二及第三順位繼承人時，包括祖父母、外祖父母、養父母之父母才可以繼承。

在五億高中生新聞事件中，賴姓高中少年並無子女，所以沒有第一順位繼承人，第二順位是父母，由於父親已經過世，所以第二順位繼承人只有大陸籍的媽媽；因此，如果少年的同婚是在有效成立的情況下，繼承人就是夏姓配偶及賴母兩人。

繼承順序確認後，再來就是怎麼分，分多少。

由於賴姓高中生死亡，可能也沒有立遺囑，而在沒有寫遺囑的情況下，原則上可由全體繼承人依照約定好的情況去做遺產分配；然而，若當繼承人間無法達成共識，民法第1144條為了讓遺產公平分配特別規定共同繼承時，每一個繼承人可獲得遺產的比例。

這個比例又再因5種情況，而有所不同：

繼承順序	配偶	(一) 直系血親卑親屬	(二) 父母	(三) 兄弟姐妹	(四) 祖父母
應繼分	均分	均分			
	1 / 2		1 / 2		
	1 / 2			1 / 2	
	2 / 3				1 / 3



繼承權探討 >>

- 1.若被繼承人只有配偶，沒有小孩及其他順位繼承人，當然由配偶全得遺產；若被繼承人沒有配偶，則由該順位的繼承人平均分配。
- 2.被繼承人有配偶及子女，應繼分由配偶和子女均分。
- 3.若配偶和父母共同繼承，則配偶先拿1/2，剩餘1/2再由父母平均分配。
- 4.若由配偶和兄弟姊妹共同繼承，則配偶先拿1/2，剩餘1/2再由兄弟姊妹平均分配。
- 5.若由配偶和祖父母共同繼承，則配偶先拿2/3，剩餘1/3再由祖父母平均分配。

所以原則上由夏姓配偶繼承遺產的1/2，剩餘的1/2則由賴母繼承。

但對於賴姓高中生的死因眾說紛紜，根據民法第1145條規定，若司法機關認定配偶謀殺、故意致被繼承人死亡，或是兩人的婚姻無效，則將喪失繼承權。(註1)

此外，據報導指出，賴姓高中生為阿公與大陸籍賴母亂倫，因此兩度申請台灣身分證，但最後都遭到註銷。因此賴母現今仍為大陸籍身分，根據臺灣地區與大陸地區人民關係條例，僅能在新台幣200萬元的範圍內繼承賴姓高中生的遺產，其餘由下一個順位的繼承人繼承。(註2)

所以，若夏姓配偶在仍有繼承權的狀況之下，賴母應分得200萬元，而夏姓配偶將獨

得4.98億元。假若夏姓配偶喪失繼承權或婚姻關係無效，則賴母仍應分得200萬元，剩下的4.98億依據臺灣地區與大陸地區人民關係條例，將由臺灣地區後順位的繼承人，也就是由第三順位的兄弟姐妹來繼承，新聞報導其有同父異母的妹妹。

不過，賴姓高中生法律上的阿公(賴翁)，可能其實是他的生父，若最後法院判決阿公變成父親的話，則賴姓高中生的兄弟姐妹就換人了，會變成是賴翁的其他4位子女，也就是原本賴姓高中生稱他她們為伯伯叔叔姑姑的，變成了同父異母的兄弟姐妹，而他她這四位將有繼承權，共同均分剩下的4.98億元。

註1：民法第1145條：

- 1.有左列各款情事之一者，喪失其繼承權：

故意致被繼承人或應繼承人於死或雖未致死因而受刑之宣告者。

以詐欺或脅迫使被繼承人為關於繼承之遺囑，或使其撤回或變更之者。

以詐欺或脅迫妨害被繼承人為關於繼承之遺囑，或妨害其撤回或變更之者。

偽造、變造、隱匿或湮滅被繼承人關於繼承之遺囑者。

對於被繼承人有重大之虐待或侮辱情事，經被繼承人表示其不得繼承者。

2.前項第二款至第四款之規定，如經被繼承人宥恕者，其繼承權不喪失。

註2：臺灣地區與大陸地區人民關係條例第67條：

大陸地區繼承人繼承被繼承人在臺灣地區的遺產時，每位所得財產總額，不得超過新臺幣 200 萬元。

超過新臺幣 200 萬元部分，歸屬臺灣地區同順位的繼承人；臺灣地區無同順位的繼承人時，歸屬臺灣地區後順位的繼承人；臺灣地區無繼承人時，歸屬國庫。

被繼承人以遺囑將在臺灣地區財產遺贈予大陸地區人民、法人、團體或

其他機構者，總額不得逾新臺幣 200 萬元。

遺產中如果有不動產時，應將大陸地區繼承人的繼承權利折算為價額。但如果是臺灣地區繼承人賴以居住之不動產時，大陸地區繼承人不可以繼承，在決定大陸地區繼承人應得部分時，不動產的價額不計入遺產總額。

大陸地區人民為臺灣地區人民的配偶，繼承配偶在臺灣地區的遺產時，總額可以超過新臺幣200萬元；可以在臺灣地區長期居留的大陸配偶得繼承不動產。但不動產為臺灣地區繼承人賴以居住者，不得繼承。



遠距辦公及自然人移動所泛生出之稅務議題

吳偉臺

中華民國會計師公會全國聯合會國際事務委員會副主任委員

因新冠肺炎的影響，全球各地均採取了不同程度的隔離措施，創造了在家辦公，遠距辦公等人員分隔、分流的新形態工作模式。另外，由IT產業員工及社群媒體、網紅等「科技遊牧民族」創造出的新興工作模式，讓更多人能在非固定的國家繼續工作或提供勞務，而不受傳統地域及辦公處所等地理限制，順利完成各項任務。

本文章將探討多國籍企業雇主或員工在「遠距辦公」或「跨國工作」的相關稅務議題供產官學界參考。

遠距辦公的定義及經濟意涵

「遠距辦公」顧名思義指員工在辦公室、固定的工作或營業場所「以外」的處所執行公務、提供技術服務或進行其他營利及非營利的經濟活動。新冠疫情期間因為全球大規模的隔離措施及「在家辦公」的要求，使遠距辦公成為全球流行的新興工作模式。另外，在資通訊技術及社群媒體發達的推波助瀾之下創造出的「數位遊牧民族」(digital nomads)更是居無定所，隨意在各國間旅行工作。許多國家如日本、西班牙等也開放數位游牧簽證的申請，期待吸引全球各地的IT人才或網紅到當地邊玩邊工作，創造經濟的新動能。

從經營面而言，根據哈佛大學商學院研究，對於混合式型態工作人員(hybrid workers)一週只在辦公室工作1-2天可能是提供高效率的最佳方法。同時，越來越多的數據顯示，疫情期間已經習慣「在家辦公」的員工在疫情過後仍希望持續此種工作模式，甚至有部分員工拒絕返回辦公室而直接離職。從徵才的角度而言，越來越多的企業也將「在家辦公」及「彈性辦公」等列為吸引人才的條件之一，希望藉此能夠吸引更多元的人才加入團隊。

遠距辦公的稅務問題

1. 源起

在疫情之前OECD就家庭辦公室(Home Office)所泛生的租稅議題展開了部分討論，其著重點在於：在何種條件之下家庭辦公室會構成外國企業在另一國家的常設機構(以下簡稱PE)，以及構成PE條件中外國企業就該家庭辦公室有無「自由處分」(at the disposal)權利的定義解釋。必須強調的是當時在討論「家庭辦公室是否構成為PE」的時空環境與現今的狀況完全不同，主要是因為當時多數的僱主及僱員均居住在同一個國家或稅務領域，且在家辦公及遠距工作的情形也較不普遍，因此相關討論在當時並無引起太大的迴響。另外當時討論家庭辦公室稅務問題的主因是為了特定產業(如IT及顧問產業等)的需求才開始議論。想當然耳，前述的背景已在疫情之時全面性改觀。

另外，疫情後遠距及在家辦公也成為企業在徵才或留才時重要的聘僱條件及誘因，因此多國籍企業就遠距及在家辦公所泛生出的稅務議題開始有了更多的關注，也期待相關的稅法規定能夠更加明確以保護企業及員工的稅務權益。

2. 國際間的焦點

OECD在2023年9月27日召開了「全球人才移動利害關係人」大會(Global Mobility Stakeholder Day)，商討跨國間人才移動、遠距及在家辦公有關的國際稅務議題。對多國籍企業僱主而言，主要的關注焦點為以下幾點：

- ◆ 員工在家辦公時「家庭辦公室」是否會被視為企業的PE
- ◆ 是誰需要負責相關稅務法遵的要求或申報義務
- ◆ 在企業所在地以外的國家或稅務領域是否要繳納員工的薪資稅(payroll tax)
- ◆ 如何應用及解讀OECD租稅條約範本之第五條(常設機構)及第十五條(個人受僱勞務)中的相關條文
- ◆ 若「家庭辦公室」被視為PE，如何計算歸屬於該PE的收入

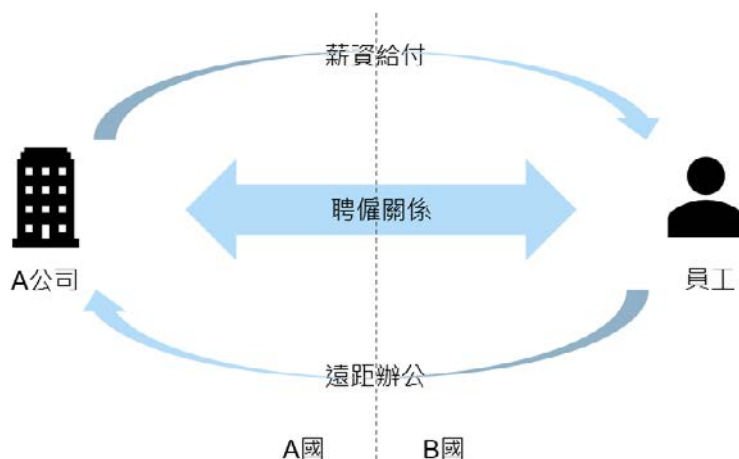
另一方面，此議題也延伸到非企業員工的高淨值個人、自由工作者(Freelancers)或數位遊牧民族等廣大的社會族群；從他們的角度而言，在遊走國際間的同時，稅制的公平性及持續性，以及徵收過程的透明程度也是關注的重點。



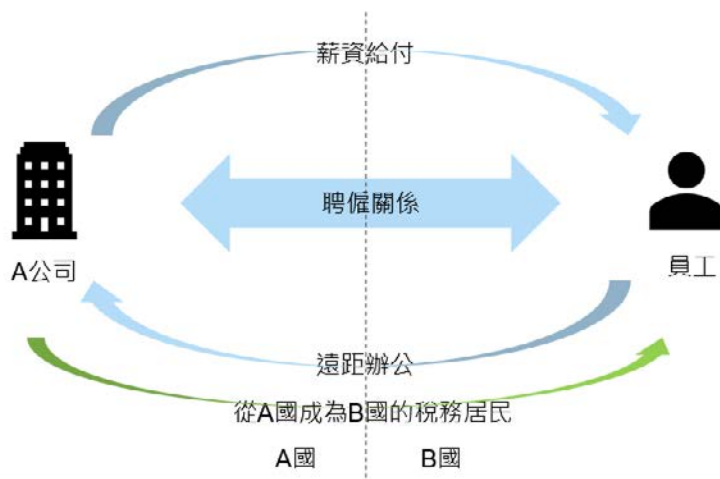
3. 跨國人才移動或遠距辦公的情境

為方便本文討論，以下整理了跨國人才移動或遠距辦公時可能的情境供讀者們參考：

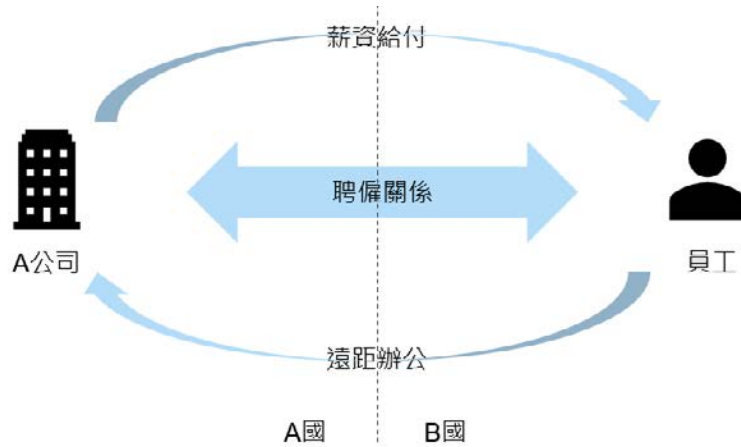
情境1 在A國的僱主A公司聘僱了人在B國的員工在B國辦公



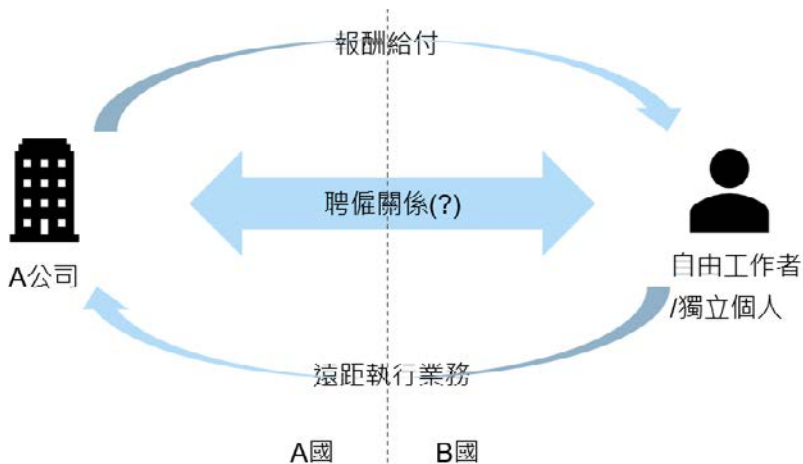
情境1a 在A國的A公司員工從A國搬到B國，並成為B國的稅務居民



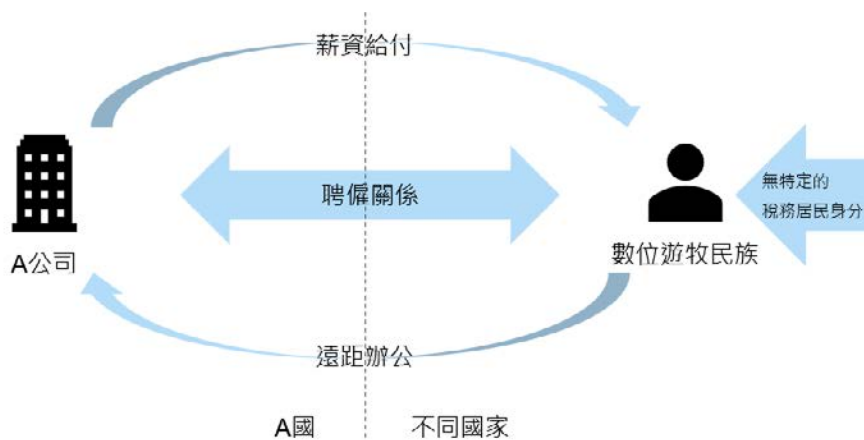
情境1b 在A國的A公司員工「短暫性」的外派到B國工作



情境1c A國的A公司僱用在B國的自由工作者(freelancer)或獨立的個人在B國執行業務(independent services)



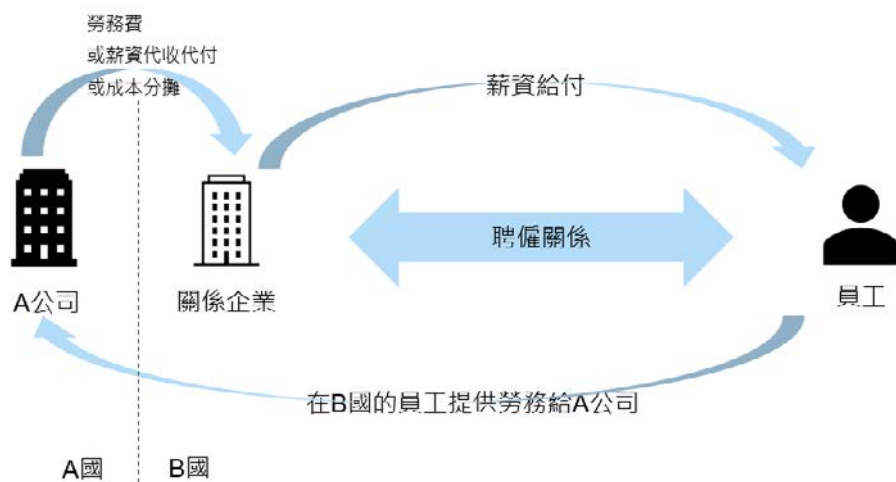
情境1d 在A國的A公司聘僱「數位游牧民族」在不特定國家工作



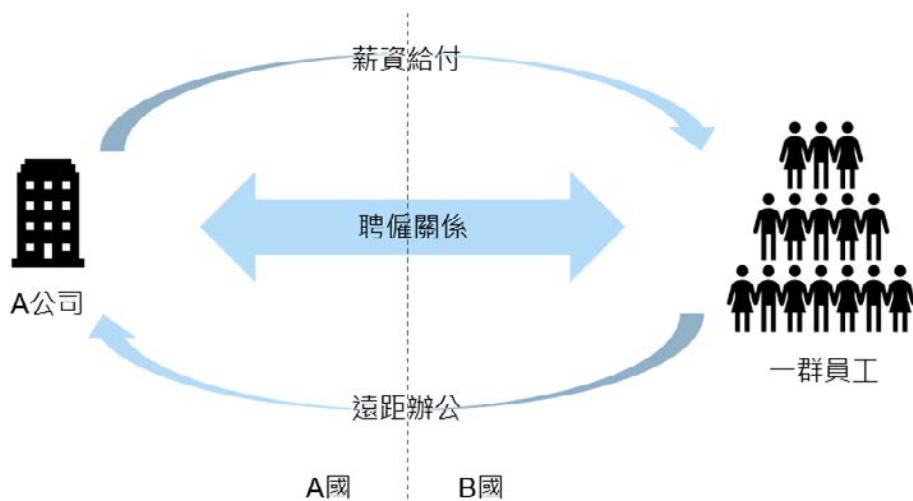


國際交流 >>

情境2 在A國的A公司員工搬遷到B國成為設在B國的關係企業B公司的員工，但勞務提供對象為A公司



情境3 在A國的A公司在B國聘僱了一群當地員工提供勞務給A公司



4. 跨國人才移動及遠距辦公各項情境的稅務議題分析

就以上跨國人才移動及遠距辦公的各項情境所可能發生的稅務議題分析如下：

i. 所得稅及社會福利捐

在情境1(包括情境1b、1c及1d)中，員工在初期和企業僱主的「稅務居民身分」是相同的，但因為工作、家庭或其他關係，員工搬遷至另外一國並以遠距方式繼續提供勞務成為另外一國的稅務居民。在情境1之下，僱主及員工可能面對的所得稅影響如下：

- ◆ 員工是否因為搬遷至另外一國而成為該國的稅務居民，或成為兩邊的稅務居民
- ◆ 同上，員工是否在另一國或兩個國家有納稅及稅務申報義務；在一國所繳納的所得稅是否可以扣抵另一國的所得稅
- ◆ 若該員工同時成為兩地的稅務居民，是否可依賴租稅協定中「居民」的判定原則(Tie-Breaker)決定居民身分
- ◆ 是否可運用多數國家原則上均有的「183天」居民定義的門檻規定，或OECD租稅協定第15條的「183天豁免」條款避免雙重課稅
- ◆ 若該員工在原本的國家享有薪酬、福利或年金等所得稅減免優惠，是否會因為稅務居民身分的變更而喪失該優惠
- ◆ 一方或兩方的僱主是否在員工新的居住國有薪資稅申報或繳納的義務

另外應注意兩國之間是否有簽定「社會安全協定」(Social Security Agreement)並就社會福利，社會安全等相關的收入、支出及費用的處理是否另有規範。

ii. 租稅協定的適用條文

在以上各項情境中，納稅義務人可能依OECD租稅協定範本中的第14條(執行業務)或第15條(個人受僱勞務)來解決相關紛爭或明確納稅義務。

OECD租稅協定範本第14條(執行業務)規定一方領域之個人居住者，除經由其於他方領域內之PE從事個人活動外，其因執行業務或其他具有獨立性質活動而取得之所得，僅該一方領域課稅。由此規定可見，執行業務所得的課稅權原則上落在「居住國」，但有PE者不在此限。另外，此條款原則上規範傳統專業服務(如會計師、律師、建築師等)提供者，是否能應用在跨境服務的「數位遊牧民族」或網紅仍有待實際案例考驗。

另外，第15條(個人受僱勞務)指出，一方領域之個人居住者因受僱而取得之薪俸、工資及其他類似報酬，除勞務係於他方領域提供外，應僅由該一方領域課稅。該項勞務如係於他方領域提



供，他方領域得對該項勞務取得之報酬課稅(意即指薪俸支付地及勞務提供地均有課稅權)。惟第15條明定在以下的情況(特別是短期派遣)，薪俸支付地領域有課稅權：

- ◆ 該所得人於所得年度之內開始或結束之任何12個月期間內，於他方領域內居留合計不超過183天。
- ◆ 該項報酬由非他方領域居住者之僱主所給付或代表僱主給付。
- ◆ 該項報酬於計算該僱主於他方領域內之常設機構或固定處所之課稅利潤時，不得減除。
- ◆ 該項報酬係由該一方領域課稅或依本協定由該一方領域課稅。

依上述分析，即使員工在另外一國提供勞務，若該員工在該國無PE事實並且居留天數不超過183天，勞務提供所在地國家仍無法依「勞務提供地」原則進行課稅。

各項情境(包括情境2及3)可適用的租稅協定條款整理如下

	情境1	情境1a	情境1b	情境1c	情境1d	情境2	情境3
可能適用的條文	第15條	第15條	第15條	第14條或7條(營業利潤)或12條(權利金)	無適用條款	第15條或7條(營業利潤)	第15條
補充說明	如果A國支付薪資，A國有課稅權	員工可能成為雙重居住者	天數可能作為判定是否有PE的關鍵條件	不一定存在聘僱關係(可能是獨立業務)	是否因此就變成「雙重」或「多重」不課稅	員工收入v.s. 僱主收入(視為關聯企業之收入)	實務上可能被視為有PE存在的事實

iii. 常設機構(PE)的探討

在探討遠距或異地辦公相關稅務議題時，PE議題的討論至關重要。有無PE的存在影響了租稅協定(特別是第7條、第14條、第15條)的適用並強化了PE的絕對課稅權利。PE的相關討論如下：

1. 家庭辦公室是否在A公司的意志之下可被自由使用或被處分(Disposal)？一般而言在另外一個國家有員工的家庭辦公室並不會自動視為對辦公室有「處分權」(但依實際情況解讀可能有所不同)。
2. 處分權(Disposal)可能在以下的情境時發生：
 - i. A公司支付家庭辦公室運作時所產生的相關費用(包括水電費、電信費及網路費用等)
 - ii. 在員工的聘僱合約中清楚記載A公司可無償且自由的決定家庭辦公室的使用方法

3.OECD的租稅協定範本注釋中(2017年版第5條18款)提到如果符合以下條件，家庭辦公室可能成為A公司的PE:

- i.透過家庭辦公室員工持續性的(一般而言為六個月以上)執行A公司的相關業務
- ii.事實狀況顯示A公司要求員工從家庭辦公室「在家辦公」，而不另外提供辦公處所

4.依上述的原則，假設A公司在A國有提供辦公處所供員工使用辦公，但員工依個人意願選擇在B國的「家庭辦公室」遠距辦公，在一般情況之下A公司就該家庭辦公室並不被視為有處分權(意即A公司在B國無PE)。

5.若被視為有PE時，該PE在Pillar2全球最低稅負制的最低稅額計算方式及CbCR申報方式仍存有相當的疑義且必須被釐清。

可能的解決方案及總結

由上述可得知，遠距辦公及人才移動仍存有許多稅務上的不確定性。國際財政學會(IFA)的稅務學者及專家提出了以下可能的解決方案供各界參考:

- 1.提高稅務資訊的透明度並充分的揭露可能受到負面稅務影響的情境，避免僱主或員工在沒有充分揭露的情況之下而碰到的裁罰。(或被視為逃漏稅)
- 2.善用各國間的租稅協定及社會福利協定，雙方稅務主管機關應就協定中不足之處加以補足，有效解決稅務的不確定性。
- 3.就法令遵循而言，各國主管機關應將報稅的程序及規定更加簡化鼓勵企業僱主及員工誠實納稅。
- 4.就家庭辦公室或自然人移動所泛生出的PE相關議題，有關機構應就PE的定義及構成要件更加明確化，並加入「避風港」及「收入歸屬及認列」等等規定供納稅義務人遵循。
- 5.OECD可思考增修租稅條約範本的釋例或條文，就相關議題做更多的說明及提供解決之道。

因疫情及現代科技進步所創造出新型工作模式已改變了傳統「朝九晚五進辦公室」的工作模式，而這一重大趨勢將改變人們對於「工作」的定義及相關的稅法規定。希望全球產官學界能夠相互合作訂定國際通用的稅務規則，鼓勵誠實納稅，並有效釐清徵納雙方、僱主及員工在稅務上的不確定性。

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

112年11月27日舉辦「資誠聯合會計師事務所(台南所)參訪觀摩」



112年11月30日教育部「112學年度全國高級中等學校學生商業類技藝競賽」頒獎典禮，本會榮獲教育部頒發感謝獎盃。



112年12月21日(星期四)下午2時，五會計師公會代表及中華稅務代理人協會代表，參加「112年會計師公會與財政部賦稅署稅務座談會」。



112年12月27日(星期三)，由全聯會張益順副理事長及評價暨鑑識會計委員會謝明仁主委等委員，回訪專利師公會。



112年12月29日本會與東吳大學法學院財稅法研究中心合辦第14屆「稅務實務問題研討會—所得稅法實務問題探討」。



112年12月28-29日舉行「112年公司法暨公司登記實務講習會」





會務活動集錦 >>

113年1月9日(台北場)本會稅制稅務委員會邀請賦稅署宋秀玲署長擔任講座，舉辦「CFC制度及修法重點」講習會。



劉昇昌副理事長(左)介紹講師。



113年1月24、25日本會、醫師、牙醫師、中醫師公會全聯會、全國律師聯合會、全國建築師公會及玉山銀行，舉辦六師攜手玉山「第12屆春暖人間愛心捐血救人公益活動」。





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★



112.11.22 拜會宜蘭分局



112.11.22 拜會羅東稽徵所



112.12.18 拜訪中區國稅局



112.12.19 拜會屏東分局



112.12.19 拜會淡水稽徵所



112.12.26 拜會南區國稅局

★參與公益活動★



112.11.18 寒冬送暖白米捐贈活動



112.11.24 公益參訪活動



113.01.24 「六師攜手玉山 快樂捐血讓愛相隨公益活動」桃園場、台南場、台中場



會務活動集錦 >>

★交流聯誼★



112.11.06中區會員執業意見交流與經驗分享座談會



112.12.02中區會員紓壓健行暨專題演講活動



112.12.20資深年長及輪值會計師聯誼餐會



112.12.05輪值會計師座談會暨資深會計師表揚



112.12.14電影欣賞「蒼鷺與少年」



112.12.15電影欣賞「拿破崙」



112.11.04苗栗六師聯誼餐會



112.12.03新竹七師聯誼會



112.12.17台南區六師聯合會



112.10.21新北市六師聯誼



112.11.12新竹風城醫事論壇暨七師聯誼會餐敘

★向下扎根★



112.12.09全國會計菁英達人賽



2024會計養成體驗營



★辦理各項講習會★





台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



112年11月9日ESG課程『投資等級的永續報告書』講習會。



112年11月16日「企業會計準則公報修正重點解析」講習會。



112年11月20日ESG課程『溫室氣體盤查與ISAE 3410簡介』講習會。



112年11月23日本會與信義分局舉辦「虎山健走暨稅務宣導交流活動」。



112年11月29日「112年度國稅法規暨稽徵實務座談會」。



112年11月26及27日舉辦台中大雪山二日遊活動。



112年12月4日大陸土地廠房出售實務及前進越南投資攻略講習會。



112年12月7、8日於桃園名人堂花園大飯店舉辦「外國人來臺登記實務解析講習會」。



112年12月8日本會與臺北國稅局松山分局舉辦「所得稅扣繳法令與申報實務」。

112年12月15日「法院輪辦案件實務分享」講習會。

112年12月18日「新興科技之風險與洗錢防制之因應」講習會。



112年12月22日「保險業之管理變革-接軌IFRS 17」講習會。

112年12月23日舉辦宜蘭一日遊活動。

112年12月27日「輪值會計師歲末檢討暨交流餐會」。



112年12月28日「企業會計準則第15號公報修正重點」講習會。



112年12月29日ESG課程『氣候變遷因應法導論』講習會。



113年1月20日捐贈秦珠市議員愛心公益園遊會白米。



113年1月22日至基督教芥菜種會舉辦白米捐贈活動。



會務活動集錦 >>



113年1月10日理事長拜訪臺北國稅局張玉枝主任秘書榮退。



113年1月24日理事長拜訪新上任臺北國稅局詹朝財主任秘書，中正分局方富美，信義分局黃惠絹分局長。



113年1月29日舉辦2024會計教育向下扎根活動。



113年1月29日舉辦「IFRS永續揭露準則S1、S2簡介」講習會，敦聘鄭丁旺校長擔任講座。



113年1月31日至南機場樂活園地舉辦白米捐贈活動。



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 ★

◎112.11.14 李理事長 春宗率領本會理監事及稅制稅務及法規委員會，出席參與財政部高雄國稅局「112年度稅務聯繫座談會」。



◎112.11.22 本會前往義守大學會計系舉辦一年一度「學生校外實習面試徵才」活動。



◎112.12.1 與高雄市政府經濟發展局合辦「112年度公司法暨公司登記業務講習會」，並於會後舉辦「年終檢討回顧與感恩餐會」。



◎112.12.5舉辦「112年度會員執業意見交換與經驗分享座談會」，由本會李監事長建成分享「最新職業道德修正解析與案例」，並特別邀請臺中市會計師公會黃理事長志堅分享事務所資訊化如何管理。





會務活動集錦 >>

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎112.12.6由李理事長 春宗帶領稅制稅務及法規委員會的委員們一同前往財政部高雄國稅局致贈工商日誌。



◎112.12.6與高雄國稅局合辦112年度「租稅行動教室講習會、稅務諮詢服務輪值歲末檢討回顧與感恩餐會」。



◎112.12.15由本會會計及審計專務委員會與國立成功大學管理學院會計系合辦「2023會計趨勢論壇：AI應用與數位轉型」，講師從學術角度分析及事務所的實務經驗分享，讓與會師生及會計師們獲益匪淺。



◎112.12.24「台南十鼓文創園區一日遊」活動，並邀請淨覺育幼院院童同遊，體驗射箭、擊鼓、划船等不同文化及活動，大家玩得不亦樂乎！

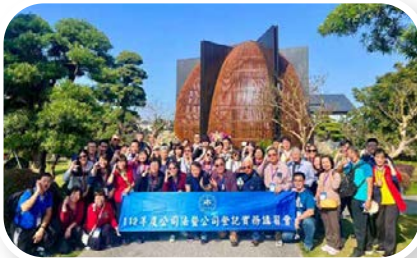


★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎112.12.25-29高雄美國學校遴選兩位學生至信永中和及喬治亞聯合會計師事務所 為期一周的實習。



◎112.12.28-29五公會假日月潭舉辦「112年公司法暨公司登記實務講習會」。



◎113.01.12賦稅署宋署長 秀玲「受控外國企業(CFC)制度及修法重點」講習會高雄場。



◎113.01.18由方主任委員 怡璇帶領委員們前往國立高雄高商會計事務科進行向下扎根宣導活動，當天共計120位學生參與，場面熱絡。



◎113.01.24-25 六師攜手玉山「第12屆春暖人間愛心捐血救人活動」高雄站分別於鳳山捐血室及前金捐血室舉辦，會計師及民眾不畏寒流挽起衣袖捐熱血，共342袋。



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



112年11月10日舉辦「112年度經濟部投資審議司投資業務說明會」- 臺中場



112年11月16日舉辦《查核準則法令與實務總覽之〔營業費用〕和〔業外收支〕篇》講習會



112年11月21日舉辦「會計師如何落實防制洗錢及近年新規定」實體講習會



112年11月22日舉辦「財務、稅務簽證工作底稿查核入門及報告揭露事項查核」講習會



112年11月23至28日舉辦「日本日光賞楓之旅」



112年12月1日舉辦「112年平均地權條例最新修正重點實例解析與實務對策」講習會



112年12月4日大屯大智稅務交流會拜訪財政部中區國稅局大屯稽徵所



112年12月4日大屯大智稅務交流會拜訪財政部中區國稅局大智稽徵所



112年12月6日舉辦「112年度中區稅務座談會」



112年12月10至12日舉辦112年紀律研討會暨國境之南墾丁生態風情三日遊



112年12月15日舉辦「112年平均地權條例最新修正重點實例解析與實務對策」講習會



112年12月20日舉辦「性騷擾防治」專題演講



112年12月20日舉辦資訊養成系列第1棒「《運用雲端軟體串聯Line通知系統》Airtable+Jotform+建制Line機器人【完整實例導入】事務所客戶管理」講習會



112年12月21日參加「112年會計師公會與財政部賦稅署稅務座談會」



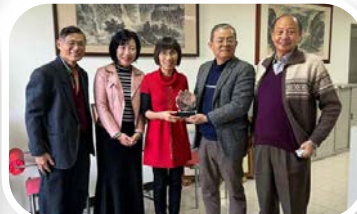
112年12月20日舉辦「資深年長及輪值會計師聯誼餐會」



112年12月21日舉辦「113年度納管工廠低碳及智慧化基礎轉型個案補案宣導說明會」之《消防工程補助篇》



113年1月10日舉辦臺中市會計師公會拜訪東海大學管理學院李書行院長



113年1月12日拜訪財政部中區國稅局陳正芬副組長恭賀榮退致送紀念獎盃



113年1月12日拜訪財政部中區國稅局雲林分局沈志光分局長恭賀榮退致送紀念獎盃



113年1月12日拜訪財政部中區國稅局埔里稽徵所許美華主任恭賀榮退致送紀念獎盃



113年1月24日第12屆「六師攜手玉山快樂捐血讓愛相隨公益活動」-臺中場



113年1月27日與黃秀芳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



會務活動集錦 >>



1113年1月28日與蔡其昌副院長合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



113年1月31日與楊瓊瓊委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



113年2月1日舉辦扎根養成系列第10棒「最新高資產者理財規劃與策略案例解析」講習會



113年2月2日與臺中市政府社會局合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



113年2月3日與陳超明立法委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



113年2月1至3日舉辦「2024會計養成體驗營」



113年2月4日與謝衣鳳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動



113年2月5日拜訪財政部中區國稅局局長致送113年度新春團拜邀請函



113年2月5日拜訪財政部中區國稅局臺中分局分局長致送113年度新春團拜邀請函



113年2月5日拜訪財政部中區國稅局民權稽徵所主任致送113年度新春團拜邀請函



113年2月5日拜訪臺中市政府地方稅務局局長致送113年度新春團拜邀請函



113年2月6日與江啟臣副院長合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動

中華民國會計師公會全國聯合會 專業教育委員會四月份課程

上課日期	課程名稱	上課地點
113年4月9日	洗錢防制發展趨勢與 案例研析	臺北市中正區徐州路2號4樓 (402室)
113年4月11日	「營所稅申報要點及 疑義解析」	臺中市西屯區臺灣大道三段 33號(台中林皇宮酒店)
113年4月15日	洗錢防制發展趨勢與 案例研析	臺中市烏日區高鐵東一路26 號(台中烏日集思會館-瓦特 廳)
113年4月2日	洗錢防制發展趨勢與 案例研析	高雄市新興區民生一路56號 4樓之3(高雄市會計師公會 訓練教室)

E化系統報名說明：

請點擊系統上方之「課程活動報名管理」可報名全聯會課程及線上繳費；為方便日後上課報到供現場人員刷QR Code使用，請於手機APP商店搜尋「全國聯合會」或「會計師全聯會」，並下載使用；未來助理人員若要報名全聯會課程，需請會計師於「課程活動報名管理」項下之「授權用戶」中新增助理人員基本資料後，方得報名課程。





standard
chartered
渣打銀行

會計師專屬優惠

● 渣打信貸 拓展人生與事業的好夥伴 ●

一段式
年利率 **1.98%**起

優惠帳管費 **NT\$0**

額度最高 **NT\$600萬**

還款期限最長 **7年(84期)**



每月還款金額試算 (以貸款年利率1.98%)

核貸金額	貸款年限5年	貸款年限7年
NT\$100萬	NT\$17,519	NT\$12,759
NT\$200萬	NT\$35,038	NT\$25,517
NT\$350萬	NT\$61,317	NT\$44,655

*本試算範例僅供參考，實際每月應還款金額將視借款人貸款金額、年限及還款狀況而定

渣打國際商業銀行

聯絡窗口：**李筱琪**

行動電話：**0987-085585**



本活動DM及活動相關適用期間：即日起至2024/12/31(含)止之進件案件(以進件日為準)，且須於2025/01/31(含)前完成撥款者。本活動須綁約60個月，若於撥款日後12個月(含)內於約定攤還金額外提前償還部分或全部本金時，應支付提前償還金額之4.00%為提前償還違約金。若於撥款日第13個月(含)至24個月(含)內於約定攤還金額外提前償還部分或全部本金時，應支付提前償還金額之3.5%為提前償還違約金。若於撥款日第25個月(含)至60個月(含)內於約定攤還金額外提前償還部分或全部本金時，應支付提前償還金額之3.25%為提前償還違約金。本行另有其他未綁約之專案可供選擇，歡迎洽本行業務人員查詢。總費用年百分率：本貸款之總費用年百分率為1.99%~16.01%，該年百分率係以貸款金額NT\$300,000，貸款期間五年，貸款年利率1.98%~15.99%(機動計息)，帳戶管理費及票查費合計NT\$100等貸款條件計算而得。總費用年百分率不等於貸款利率。本廣告揭露之年百分率係按主管機關備查之標準計算範例予以計算，實際貸款條件，以本行提供之產品為準，且每一客戶實際之年百分率仍視其個別貸款產品及授信條件而有所不同。本貸款年利率依本行定儲利率指數(I)加碼機動計息，實際貸款利率及總費用年百分率亦將隨之變動，本行定儲利率指數調整時間為每年2/20、5/20、8/20、11/20，相關訊息請參閱本行網站說明。本活動不得與其他優惠合併使用。本行保留客戶資格認定方式、核貸額度、適用利率與核貸與否之權利，詳細之貸款申請注意事項及契約約定內容，以本行信用貸款申請書暨約定書為準。本行另有其他無限制清償期間之貸款方案，詳細內容請洽本行各業務專員。嚴禁代辦或行銷公司介入本行貸款。