

會計師



季刊

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

特別報導

- 中華民國會計師公會全國聯合會與澳洲會計師公會續簽合作備忘錄 (MoU) 及互認協議 (MPA)
- 現階段 RPA 應用及未來 AI 輔助後之發展

本期焦點

- 談閉鎖性股份有限公司登記之應注意事項
- 司法裁定股份價格的實務分析



ISSN 2664-6366



9 772664 636000

302

2025 年 03 月 出版

即日起開始徵件

第十三屆「社團法人中華民國會計師公會 全國聯合會論文獎」

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，特舉辦此徵文活動；尤其歡迎有助於宣導國際會計準則的知識及觀念論文，研究領域範疇含括財務會計、管理會計、審計、財稅、會計資訊系統、會計教育，以及政府會計等。

詳細活動內容請詳閱網址

<https://jar.acct.nccu.edu.tw/page.aspx?pid=61&lang=cht>

徵稿截稿日期

第一波2025年6月1日(日)

第二波2025年6月22日(日)

金獎：獎金新台幣8萬元

銀獎：獎金新台幣5萬元

銅獎：獎金新台幣3萬元

優選：獎金新台幣1萬元

佳作：獎金新台幣2仟元



投稿資格：舉凡與會計、財稅、會計與資訊應用領域有關之學術或實務論文均歡迎投稿，惟已刊登或授權其他刊物的論文請勿投稿。



與澳洲會計師公會續簽(MoU)及(MPA)
與會貴賓合影

第302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 張威珍

顧問 楊永成 傅文芳 黃聖富 林宥宏

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 林于聖

本期編審委員 陳淑慧 陳政廷 張信閔 林佑軒

會址 臺北市南海路1號九樓之1

ADDRESS 9F.-1, No. 1, Nanhai Rd., Taipei City, Taiwan (R.O.C.)

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

特別報導

- 02 中華民國會計師公會全國聯合會與澳洲會計師公會
續簽合作備忘錄(MoU)及互認協議(MPA).....全國聯合會
- 08 現階段RPA應用及未來AI輔助後之發展.....林于聖 張斯媛 蕭琦

財政專欄

- 17 國稅報導.....財政部北區國稅局
- 營利事業逾期繳納應納稅額，符合情節輕微者，仍可適用盈虧互抵
 - 欠稅人小心！國稅局將對信託財產聲請假處分以保全稅收
- 19 營利事業申報所得基本稅額常見錯誤態樣.....財政部臺北國稅局

公司登記實務

- 22 談閉鎖性股份有限公司登記之應注意事項.....劉韋麟

稅務財務

- 28 省公會及臺中市公會113年度稅務座談會重要提案評析(1).....王明勝
- 44 113年度憲判字第11號判決對於擬制遺產課稅規範
設計之啟示(一).....蔡孟彥
- 51 無償供公眾通行之法定空地之地價稅
一憲法法庭112年憲判字第19號判決評.....范文清

長照機構面面觀

- 62 設立「長照社團法人」之挑戰與因應.....蔡晏潭

評價實務

- 71 司法裁定股份價格的實務分析.....陳盈如

國際交流

- 78 南非開普敦IFA年會.....傅文芳

單車悠遊樂

- 82 走，騎車趣.....羅芳蘭

會務活動集錦

- 85 十三載傳承 匯聚愛的暖流
「第十三屆 春暖人間愛心捐血救人」活動記實.....全國聯合會
- 88 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
- 90 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
- 93 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
- 96 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
- 99 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供



全聯會張威珍理事長(右4)與澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士(右5)和全聯會吳漢期副理事長、國際事務委員會吳偉臺主任委員、戴興鉦顧問(右3至右1)，及澳洲會計師公會團隊合影。

中華民國會計師公會全國聯合會 與澳洲會計師公會 續簽合作備忘錄(MoU)及互認協議(MPA)

中華民國會計師公會全國聯合會 提供

本會與澳洲會計師公會於114年2月25日上午10時30分，假澳洲辦事處舉行"合作備忘錄(MoU)及互認協議(MPA)"續約簽署儀式。此次簽署由本會張威珍理事長與澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士代表雙方正式進行，象徵雙方持續深化合作關係。

續約簽署儀式流程規劃簡明而莊重，不僅展現正式儀式的嚴謹性，更營造隆重且富有儀式感的氛圍，使與會貴賓深刻感受其重要性與象徵意義。當日，來自台灣北、中、南部及香港、新加坡的近30位貴賓親臨現場，共襄盛舉。儀式圓滿結束後，與會者隨即共聚立食午宴，在輕鬆愉快的氛圍中互相交流。



與會貴賓合影

以下將依當日儀式流程，逐一回顧各環節，以呈現續約簽署儀式的完整內容與重要時刻。



集合、安檢與進場

本會代表及與會貴賓於指定時間上午10時準時集合，並依序完成安全檢查後進場。現場工作人員全程協助，確保流程順暢，讓貴賓們在良好的秩序與禮遇下順利入席，為儀式正式開始做好準備。

與會者在場內進行簡短寒暄並交換名片，增進聯繫與交流。隨後，在雙方兩位司儀以中英雙語引導下，與會者迅速就座，現場氛圍正式而溫馨。

左側席位為本會四位代表，包括張威珍理事長、吳漢期副理事長、國際事務委員會吳偉臺主任委員、戴興鉦顧問，以及蒞臨觀禮的臺灣省會計師公會楊永成理事長、台北市會計師公會傅文芳理事長、高雄市會計師公會黃聖富理事長、臺中市會計師公會林宥宏理事長，以及高雄市會計師公會李建成副理事長。

右側席位為澳洲會計師公會四名代表，包括首席會員體驗運營官Rowena Buddee、全球業務發展總監周俊澤博士、台灣榮譽顧問林中仁先生，以及高級業務拓展經理李珮珊女士。

其餘貴賓則依序就座，包括澳洲辦事處駐台代表Robert Fergusson及副代表Christopher Lim，與澳洲會計師公會之嘉賓，共同見證本次續約簽署儀式。



開幕致詞

首先，澳洲駐臺辦事處代表Robert Fergusson以一口流利的中文跟大家問好，再以英文引言說明鼓勵雙方合作的立場；接著，由雙方代表上臺致詞。

「感謝各位在百忙之中蒞臨，共同見證這一重要時刻。」本會張威珍理事長表示：「十年前，我們首次簽署《合作備忘錄》，地點正是在澳洲辦事處，感恩辦事處人員的協助。今日重返這裡進行續約，不僅再次肯定雙方穩固而長遠的合作關係，更象徵著彼此間的深厚信任與攜手共進的深遠意義。」

張理事長進一步指出：「自2015年起，本會與澳洲會計師公會合作推動學分互認與會計師資格認可抵免，本次簽署合作協議不僅促進雙方會員的成長與發展，並得到臺灣監理機構的高度肯定，也將持續推動國際交流與專業進步。展望未來兩年，我們將攜手推動會員的專業成長，共同打造更具深遠的雙贏局勢。」

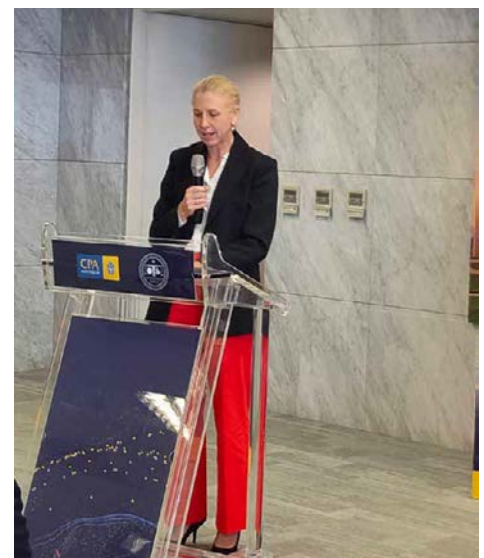
澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士表示：「根據協議，澳洲會計師公會與台灣會計師公會在課程免考、會員培訓及持續進修發展等方面繼續互相支持，以促進專業發展。這次的續簽象徵著雙方共同致力於培養和發展本地會計專業人才。透過雙方互認協議，致力為台灣會計人才開拓更多國際機遇，同時展現了澳洲會計師公會在實踐會計專業人才培訓與全球化商業領袖的長期承諾。」。



澳洲駐臺辦事處代表Robert Fergusson先生致詞



全聯會張威珍理事長致詞



澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士致詞



致詞者合影，由右至左為全聯會張威珍理事長、澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士、澳洲駐臺辦事處代表Robert Fergusson。



續約簽署

雙方代表致詞後，隨即進行合作備忘錄(MoU)及互認協議(MPA)續約簽署儀式，全聯會張威珍理事長與澳洲會計師公會首席會員體驗運營官Rowena Buddee女士先簽署合作備忘錄(MoU)，接續簽署互認協議(MPA)。



雙方代表進行續約簽署儀式



互贈紀念品

隨後，雙方互贈象徵吉祥與力量的龍、馬水晶琉璃紀念品，不僅表達對彼此團隊的感謝，也寓意雙方攜手共進、深化友誼與合作，並紀念今日續約簽署儀式，象徵雙方合作關係的持續發展與共創未來。

接著，雙方分別致贈感謝狀及茶葉禮品予澳洲辦事處，感謝其提供場地與協助，支持本次活動的順利舉行。



▲雙方代表互贈紀念獎座



◀張威珍理事長(右)致贈Robert Fergusson先生紀念品



合照與閉幕

隨後，雙方代表與澳洲辦事處代表、雙方工作團隊及所有嘉賓一同合影留念。在熱烈而歡欣的大合照氛圍中，雙方司儀感謝澳洲辦事處、全聯會和澳洲會計師公會的團隊對這次簽約儀式的支持，以及所有貴賓的撥冗參與，並宣告儀式正式結束，請賓客移駕享用茶點。

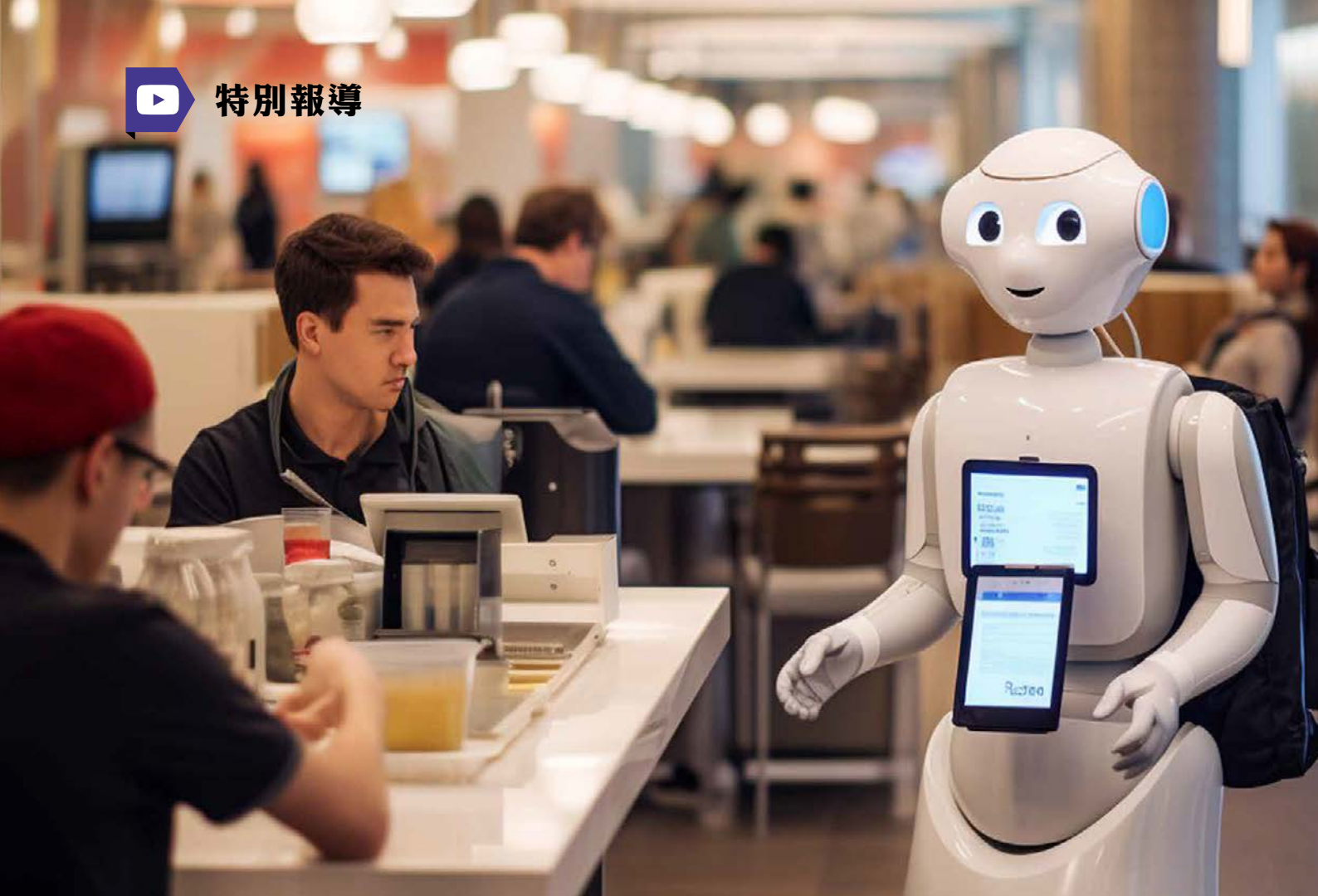


立食午宴

賓客佇立於小圓桌旁，在輕鬆愉悅的氛圍中享用茶點與輕食，藉此難得的相聚機會深化情誼，促進專業對話與文化交流。

此次本會與澳洲會計師公會共同舉辦的合作備忘錄(MoU)及互認協議(MPA)續約簽署儀式，不僅促成與會者結識更多國際友人，拓展跨文化視野，更為未來參與國際會計師專業團體活動累積寶貴經驗。儀式的圓滿落幕，為這場重要的合作交流畫下完美句點，也象徵雙方合作邁向新的里程碑。





現階段RPA應用及未來AI輔助後之發展

張斯媛 / 蕭琦 政治大學研究生

林于聖 智庫服務委員會主任委員

前言

近年來，少子化對臺灣勞動市場帶來嚴重衝擊，企業普遍面臨人力短缺的困境，會計師事務所亦無法倖免。隨著審計與稅務作業的繁重需求，加上新進人員供給不足，如何提升工作效率並減少人力依賴，成為業界亟需解決的課題。

為了減輕人工作業負擔，讓專業人力得以投入高附加價值的服務，事務所首先導入憑證掃描技術，輔以人工智慧（Artificial Intelligence，簡稱AI）進行光學字元辨識（Optical Character Recognition，簡稱OCR），自動擷取憑證內容，並將相關資訊導入傳票。然而，儘管此技術在一

定程度上提升了作業效率，仍無法根本解決缺工問題。因此，業界開始尋求更進階的自動化解決方案，進而導入機器人流程自動化（Robotic Process Automation，簡稱RPA）。

RPA是一種透過軟體機器人模擬人類操作的技術，可自動執行高重複性、高標準化及低變動性的作業流程。在會計師事務所中，RPA主要應用於審計憑證比對、納稅申報等工作，不僅顯著提升處理速度，也能降低人為錯誤的風險。然而，隨著AI技術的發展，RPA的應用模式亦將進一步演進，透過AI輔助決策與非結構化數據處理，未來有望在更廣泛的業務場景中發揮更大效能。

儘管業界對這些技術的價值已有共識，卻對其具體應用缺乏想像，更不清楚目前的實務運作模式。為了深入了解這些技術如何在事務所實際運行，我們參訪已導入自動化技術的事務所，蒐集其經驗與應用案例，期望能為尚在觀望的事務所提供更清晰的方向與參考依據。

現階段RPA應用

一、會計師事務所的RPA應用場景

現階段，許多事務所推動RPA的主要目標皆是減少人工核對與數據輸入等重複性動作。這樣的技術應用不僅能顯著提升作業效率，更能有效降低人為錯誤的風險，進而確保財務資訊的準確性與一致性。以下為所參訪之事務所已成功導入RPA之應用場景：

- **自動整理上傳申報檔案：**透過RPA技術，企業可自動化處理稅務憑證與營業稅申報資料。系統能夠精準擷取稅務憑證，並即時下載營業稅申報資料，自動執行數據驗證與格式轉換，同時進行事務所內部系統之檔案命名及歸檔，確保申報資料的完整性與正確性。
- **投資公司分錄自動化：**RPA可將客戶提供的原始證券交易對帳單轉換為進銷貨單明細檔及庫存檔，並自動產生會計分錄轉入傳票，減少人工輸入錯誤，提高作業精準度。
- **營業稅憑證處理：**過去需人工逐筆檢視與核對的大量進銷項發票，現透過OCR（光學字元識別）技術結合RPA，自動擷取發票資訊、分類與歸檔，實現高效且準確的處理流程。





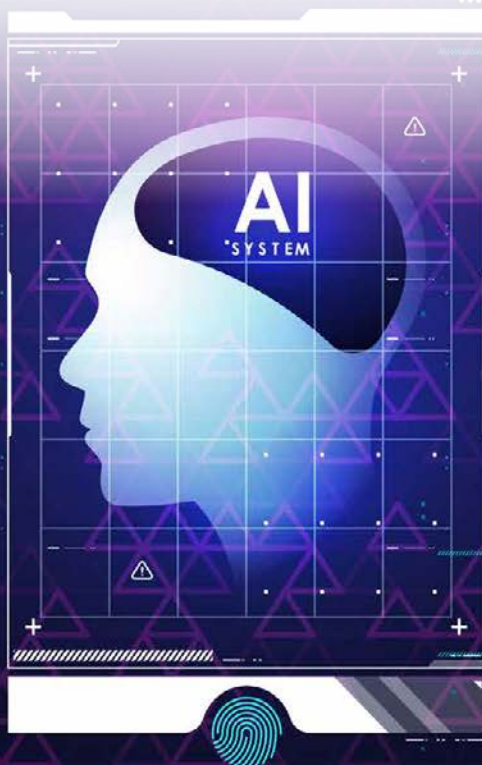
系統能即時辨識發票內容，包括統編、金額、與日期等，並依照事務所內部規則自動分類至適當資料夾。透過自動化流程，整體作業效率提升30-40%，大幅減少人工作業負擔與錯誤風險。

- **定期密碼變更：**使用RPA技術，可全自動監測並執行關貿及電子發票平台的密碼變更，確保系統安全性與合規性。RPA可定期偵測密碼到期時間，主動發出提醒，並根據預設規則自動生成符合安全標準的新密碼，完成變更作業，避免因密碼過期導致申報中斷或資料存取受限。

導入RPA後，每台電腦即化身為一台智能機器人，能夠全天候運作，自動執行投資公司分錄導入、申報檔案整理與歸檔等大量重複性工作，不僅提升工作效率，更確保資料處理的精準性。

二、中小型事務所導入RPA範例

由於資源有限，受訪之事務所早期受人員異動影響，導致效率不彰，受訪之會計師靈機一動，跳脫傳統事務所工作思維，把事務所工作想成可標準化流程之服務業，像麥當勞一樣，把各工作流程拆分並SOP標準化，如炸薯條一次要放多少的量，要炸多久時間，或是煎肉多久要翻面等作業。其好處在於縮短各員工教育訓練時間，並可以多工支援等，所以受訪事務所開始拆分各工作流程，並導入數字管理，記錄各工作耗時之時間，讓事務所逐漸站穩腳步。隨著科技的進步，掃描辨識系統的問世，讓工作效率瞬間得到成長。但受訪事務所持續精進，於近年導入再RPA工作，進一步拉高員工平均產值。



在此以參訪事務所成功導入RPA於「營業稅作業流程」的經驗為例，分享經驗如下：

1.盤點作業流程：

列出營業稅每期必須完成之帳務處理流程，將工作流程拆分如下：

流程	工作內容	流程	工作內容
1	憑證收取	13	銷項發票總額計算
2	進項可扣及不可扣抵發票分類(含進出口費用拆放)	14	銷項發票裁切/掃描(含出口報單掃描)
3	查詢銷項發票當時數量及列印	15	銷項輸入及回填銷售額與稅額
4	檢查統編、日期、大小寫	16	銷項出口/零稅率登打
5	進項發票分冊、計算總額	17	檢核進銷輸入明細
6	申報年月轉換	18	銷項發票裝訂
7	進項發票掃描	19	銷項未用號產生
8	進項發票明細登打及回填銷售額及稅額	20	進銷項折讓單重複確認
9	電子發票轉入	21	檢核及確認上期留抵數字
10	電子發票空白上傳(10日前)	22	轉檔放入指定資料夾入
11	檢查銷項大小寫、日期、作廢、空白	23	請款
12	收銀機發票確認字軌、日期作廢、空白及轉入	24	收款沖款

2.分析工作程序：

在拆解工作程序後，針對可一次性完成的作業進行統整，並交由專責人員進行標準化處理，以降低人力資源浪費與重複操作。例如：將客戶憑證統一整理、分類與歸檔，確保在營業稅申報完成後無需再次查閱，提高作業流暢度，減少時間耗損。

3.分析人力成本：

透過分析各項工作流程所需的專業技能，區分是否涉及會計專業知識，並依據不同能力需求進行人員分工。例如，需會計專業知識之作業交由專業人員負責，而資料整理、掃描與歸檔則可交由支援人員（可無商會經驗之計時員工¹）處理，以確保工作流程標準化，提升作業效率。

4.拆解工作流程：

該事務所有句名言，能不手動keyin資料，就一律用電腦匯入替代，只讓員工做專業判斷之事物，故拆解後之流程如下：

¹ 可善用小雞上工或是518熊班等網頁，找尋計時員工，並委由協助大量重複且無須專業背景之人工作業。



特別報導 >>

流程	工作內容	可數位化	可委由非專業財 會背景人員作業
1	憑證收取		
2	進項可扣及不可扣抵發票分類(含進出口費用拆放)		
3	查詢銷項發票當時數量及列印	導入RPA	V
4	檢查統編、日期、大小寫		V
5	進項發票分冊、計算總額		V
6	申報年月轉換	導入RPA	V
7	進項發票掃描	導入Alteryx與掃描技術， 設立檢查點	V
8	進項發票明細登打及回填銷售額及稅額	導入Alteryx與掃描技術， 設立檢查點	V
9	電子發票轉入	導入RPA與Alteryx	
10	電子發票空白上傳(10日前)		
11	檢查銷項大小寫、日期、作廢、空白		V
12	收銀機發票確認字軌、日期作廢、空白及轉入	導入Alteryx與掃描技術， 設立檢查點	V
13	銷項發票總額計算	導入Alteryx與掃描技術， 設立檢查點	V
14	銷項發票裁切/掃描(含出口報單掃描)		V
15	銷項輸入及回填銷售額與稅額		V
16	銷項出口/零稅率登打		
17	檢核進銷輸入明細		V
18	銷項發票裝訂		V
19	銷項未用號產生		V
20	進銷項折讓單重複確認		
21	檢核及確認上期留抵數字		
22	轉檔放入指定資料夾入	導入RPA	
23	請款	導入RPA	
24	收款沖款	導入RPA	

同時整理出上述作業流程中的3、6、14、18、23、24可統一處理。

5.建立標準化訓練流程，提升人力培訓效率：

為確保工作一致性及新進人員能快速適應工作內容，制定詳細的工作說明書與標準化作業指引，使培訓流程模組化與數位化。透過此系統化培訓機制，不僅可降低人力培訓成本(如讓計時人員快速上手)，更能確保各項作業標準一致，提升整體團隊的專業度與穩定性。

6.定期開會並持續優化：

透過系統性分析與流程盤點，辨識適合導入RPA的作業程序，確保自動化導入能有效提升效率並減少人為錯誤。除了持續優化現有RPA流程，更積極鼓勵使用者在實務操作中主動提出自動化需求，由資訊團隊或管理階層進行技術可行性與成本效益評估，確保資源配置最優化。

此導入案例顯示，中小型事務所可透過「業務行政化」方式，將工作拆解成標準化流程，逐步降低人工作業負擔，提升營業稅申報的效率與準確性，並以最少的資源實現數位轉型。

受訪之事務所除營業稅申報及入帳導入RPA外，更以報稅年度為週期，整理如下流程：



像扣繳或是營利事業所得稅申報等，同樣導入RPA外。如庶務行政，包含聯絡客戶發票或是薪資計算等，都導入RPA。以該事務所為例，其每位員工產值²大幅提升30-40%不等外，因工作流程已SOP標準化，不論是新進正職員工或是兼職員工，其上手時間更大幅縮短。

RPA技術與工具分享

以下介紹兩款常見的RPA工具—UiPath與Alteryx：

1.UiPath

主要用於自動化企業的業務流程。提供圖形化界面，讓用戶可以輕鬆地錄製和設計自動化工作流程，無需撰寫程式碼。UiPath採訂閱制，費用視功能與企業規模而定，提供用戶更彈性的應用空間。

UiPath架構可分為三部分：UiPath Studio（開發）、UiPath Orchestrator（管理）及UiPath

² 每位員工產值，很適合會計師事務所記帳或審計業務，用來自我評估效率之工具之一。



Robot（執行）。UiPath Studio為設計SOP的開發工具，完成設計後上傳至UiPath Orchestrator管理平台，進行排程與監控，最終由UiPath Robot實際執行。一台機器人可以承載多項作業，但同時只能執行一項作業。

2. Alteryx

提供數據準備、數據轉換與分析，適用於資料整理、報表製作等應用。避免把大量時間用於數據提取，減少手動工作，自動化重複任務，且用戶同樣無需撰寫程式碼，適合用在Excel、CSV及TXT檔。可把Alteryx想像成Excel巨集或是VBA的延伸，但其錄製或是加工，都比前敘門檻低且出錯率低。

透過整合應用上述兩項工具，將使企業整體效率更加提升。例如由UiPath負責自動擷取資料，再交由Alteryx進行分析與處理，待Alteryx完成數據分析後，可將結果傳回UiPath，自動產生報告或輸入到其他系統。這樣的整合能提升流程效率，使數據流轉更加自動化。

此方式，更可以用於各系統之串接。如早期系統之串接，如出勤系統串接至薪資系統，都要客製化應用程式介面（application program interface，API），但透過上述兩種工具，先透過UiPath將每日差勤資料下載，並運用Alteryx將資料整理成薪資系統可匯入的格式後，再利用UiPath將資料匯入薪資系統中，以減少成本、降低錯誤同時增進效率。或是取得客戶資料後，運用Alteryx預先設定之程序，轉成可匯入套裝軟體系統中直接作業。

另外，常見的google表單也可以結合LINE@，做為客戶聯繫之溝通平台，僅對客戶做例外管理，讓員工專心於專業事務。

前述分享的軟體，都無需撰寫程式碼，因此無須大費周章的學習程式語言，如python³。未來可視導入情形，是否內部發展資訊人員時，再決定是否自行開發程式加以輔助。

AI輔助RPA的未來發展

隨著AI技術的進步，RPA未來將與AI結合，進一步提升自動化的智慧化程度，可能的應用包括：

³ Python為底層之語言程式，好處在於客製化程度更高之介面，且開源免付費，但入手門檻高。隨著AI的進步，若有興趣投入之事務所，可以善用相關AI軟體，委請AI寫出對應之程式碼應用。

1. 辨識軟體（如ABBYY、Quark OCR等）與RPA的結合應用

- 文件處理：分析發票、契約等非結構化數據，結合RPA自動分類、提取關鍵資訊並歸檔。如掃描進出口報關單資料，自動擷取匯率資料，或是直接辨視客戶提供之PDF檔，轉成自行需要的格式，這都是早期門檻即高的技術，現在都可以輕鬆做到。
- 決策支援：利用AI模型分析歷史數據，預測可能的錯誤模式，優化RPA的運行邏輯。

2. AI訓練與問答系統，做為員工訓練或是專業問題QA資料庫

- Perplexity AI、Felo：作為AI搜尋引擎，協助員工快速查詢法規與作業流程，提高工作效率。
- GeniAltX：讓AI以企業資料為依據進行回覆，有助於協助從業人員獲取即時且精確的法律資訊，或作為內部員工訓練工具。

結論

RPA已成為會計師事務所提升效率的重要工具，透過自動化降低人工作業負擔，提高正確性。然而，萬事起頭難，對從未導入RPA之事務所，可先依下列步驟開始：

1. 與套裝軟體系統聯繫，有無提供相關功能並導入；
2. 已有套裝軟體需者，可以先與員工討論，進行上下交流的工作流程盤點，找出屬於各事務所的瓶頸作業點；
3. 多用匯入取代手動keyin，並設立檢查點，此部分可以開始運用Alteryx軟體⁴，若事務所本身已有相關巨集或是VBA程序，可以一併比較其效率，同時做取捨；
4. 找出重複且電腦可取之工作，運用UiPath一次作業。初期可先採取委外開發，例如與學術單位合作，或透過線上資源自學以累積技術經驗。
5. RPA導入，都是先求有，再求好，待熟悉並定期檢查後再逐步擴導入工作。

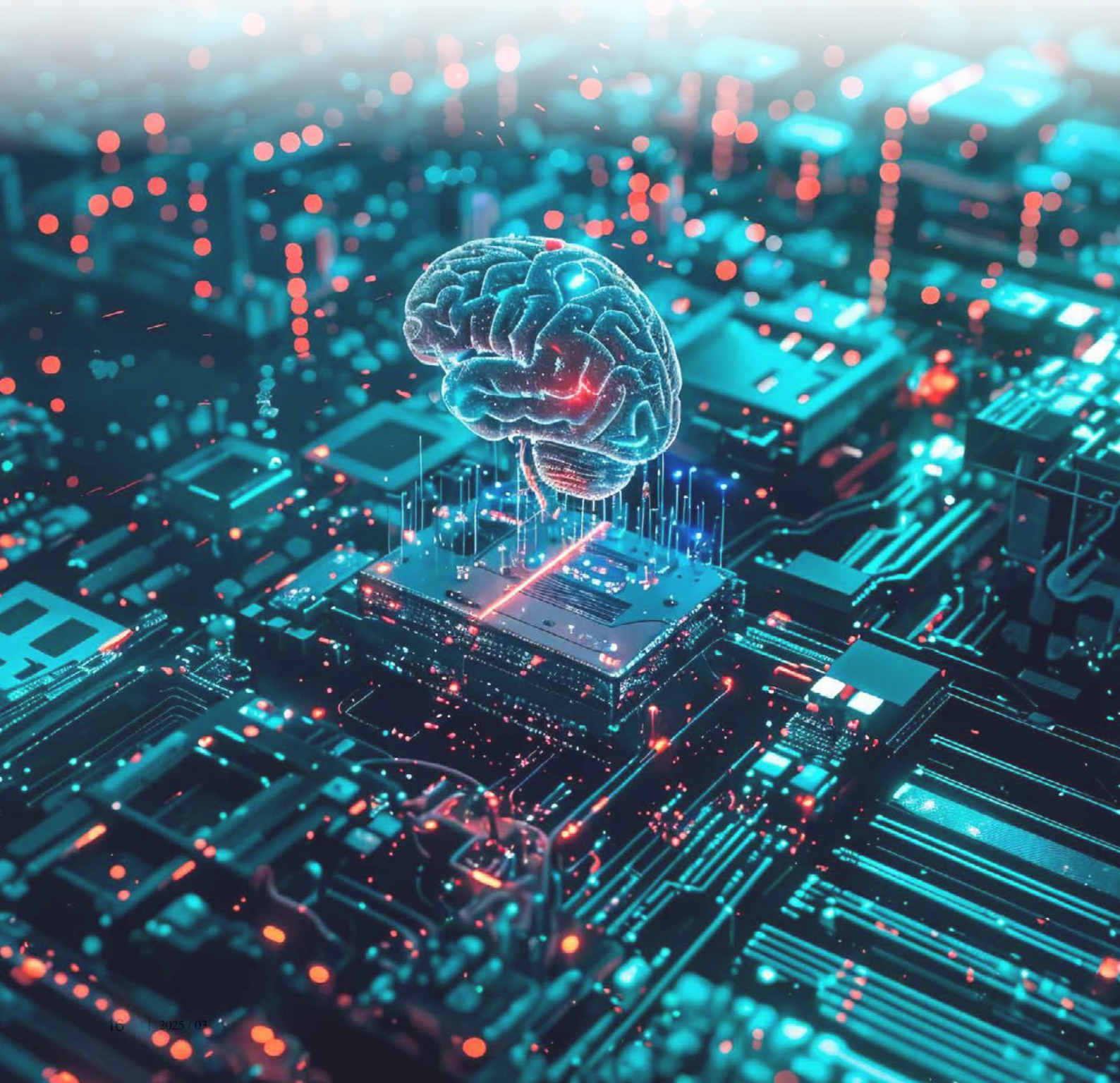
此外，RPA的應用不僅限於核心業務，行政作業亦可受益，例如每日差勤報告、或透過LINE@統一發送稅務新知給客戶，或是自動提供客戶定期報稅資料或聯繫收發票等。由於每間事務所的作業流程及管理風格不盡相同，在商業套裝軟體尚未提供標準化解決方案前，初期各事務所都需自行開發，但可以透過與同業定期交流，共享最佳實踐經驗，並與內部員工持續討論改

⁴ 目前Alteryx網路上都有免費教學參考，因學習時間短且彈性大，是入門的首選。



進。此外，更可結合事務所集體之力量，向套裝軟體系統開發商提出需求，有助於推動更適合會計業的RPA應用，創造產業共贏。

最後，身處AI時代，學會正確提問是發揮AI潛能的關鍵。未來事務所可進一步導入AI訓練，建立並強化內部知識管理體系，提升決策能力，讓AI不僅成為輔助工具，更成為提升企業競爭力的重要資產。



國稅報導

財政部北區國稅局

營利事業逾期繳納應納稅額，符合情節輕微者，仍可適用盈虧互抵

財政部北區國稅局表示，公司組織之營利事業如欲適用所得稅法第39條盈虧互抵之規定，除須會計帳冊簿據完備、虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證外，並應「如期申報」。財政部113年11月1日台財稅字第11304553700號令，放寬營利事業適用盈虧互抵之「如期申報」要件，倘營利事業逾期繳納所得稅申報應自行繳納之應納稅額，惟未符合稅捐稽徵法第20條第1項應加徵滯納金規定者，得視為情節輕微，仍符合「如期申報」要件可適用盈虧互抵。

該局舉例說明，甲公司112年度會計帳冊簿據完備，經會計師查核簽證申報全年所得額新臺幣(下同)1,000萬元，列報前10年虧損扣除500萬元，課稅所得額500萬元，應納稅額100萬元，甲公司於113年5月31日(星期五)辦理結算申報，惟遲至113年6月3日(星

期一)始繳納自繳稅額，依據稅捐稽徵法第20條第1項規定，逾期繳納稅捐每逾3日按滯納數額加徵1%滯納金，甲公司雖逾期繳納自繳稅額，但尚未符合加徵滯納金之規定，依據前開財政部新頒解釋令，仍可適用盈虧互抵500萬元。

該局提醒，營利事業應於法定申報期限內辦理所得稅申報完納稅額，如逾期繳納自繳稅額且已逾法定期限3日以上者，即不符合「如期申報」要件，將無法適用盈虧互抵規定。如仍有不明瞭之處，可利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供詳細之諮詢服務。



欠稅人小心！



國稅局將對信託財產聲請假處分以保全稅收

財政部北區國稅局表示，納稅義務人如有欠繳稅款，將不動產信託登記予第三人，規避稅捐執行者，稅捐稽徵機關得依稅捐稽徵法第24條第5項準用信託法第6條及第7條規定，向法院提起民事訴訟，並對該不動產實施假處分，以確保稅捐順利徵起。

該局舉例說明，納稅義務人A君未依所得稅法規定，短漏報101至103年度執行業務所得，經裁處罰鍰新臺幣（下同）1,800餘萬元，因逾滯納期仍未繳納，經移送強制執行其名下所有財產後，至113年2月尚滯欠1,400餘萬元。嗣該局發現A君為避免不動產遭第三人聲請執行，於104年3月以信託方式將所有權移轉登記予其母B君，此信託行為曾遭法院判

處損害債權罪確定在案。該局為保全債權，於113年3月向法院提起確認A君與B君間不動產信託契約為通謀虛偽意思表示無效之訴訟，又為避免A君於訴訟期間處分信託財產，同時向法院聲請假處分，該局於法院裁定准予假處分後，隨即聲請執行，經法院就信託不動產查封後，A君感受到壓力，即主動聯繫該局繳清所欠鉅額罰鍰。

該局呼籲，納稅義務人應依限繳納稅捐，切勿心存僥倖，企圖以隱匿或移轉財產規避稅捐繳納義務，徒增被告訟累。如仍有疑問，歡迎利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供服務。



營利事業申報所得基本稅額常見錯誤態樣

財政部臺北國稅局

長期以來，我國為達成特定經濟、社會目的，採行各項租稅減免措施，實施結果，減免範圍逐漸擴增，減免利益並有集中少數納稅義務人情形，使租稅的公平性受到質疑。為使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅負甚至不用繳稅之營利事業或個人，至少負擔一定之基本所得稅額，我國自95年1月1日開始實施所得基本稅額條例。

依所得基本稅額條例第7條第1項規定，基本所得額為計算基本稅額之稅基，於營利事業部分，係指依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計應計入稅基之免徵、免納或停徵營利事業所得稅之所得額後之合計數，由於稽徵實務發現部分營利事業發生錯誤列報或計算之情形，本文針對常見錯誤態樣及近期財政部114年1月6日公告所得基本稅額加計項目加以說明，提醒注意正確申報。

一、常見錯誤態樣

案例一：漏未加計停徵、免徵及免納營利事業所得稅之所得額

甲公司辦理112年度營利事業所得稅結算申報課稅所得額雖為0元，惟當年度尚有出售持有未滿3年國內上市（櫃）股票之交易所得新臺幣(下同)3,500萬元，甲公司於辦理結算申報時，雖一併申報基本所得額及計算基本稅額，惟漏未將該筆證券交易所依所得基本稅額條例第7條第1項規定列入基本所得額，致短漏報基本所得額及基本稅額，除予以補徵稅額外，並依同條例第15條第1項規定處罰。

案例二：未按損失發生年度順序，逐年依序自所得額中減除

乙公司112年度營利事業所得稅結算申報課稅所得額為-940萬元，並於申報基本所得額時，列報當年度應計入基本所得額之證券及期貨交易所1,200萬元，及經減除109及110年度證券及期貨交易損失分別為160萬元及40萬元後，申報計入金額為1,000萬元(=1,200



萬元-160萬元-40萬元)，自行計算基本所得額為60萬元(=課稅所得額-940萬元+證券及期貨交易所得1,000萬元)，基本稅額為0元。經查乙公司上(111)年度應計入基本所得額之證券及期貨交易所得為200萬，其109及110年度證券及期貨交易損失應於111年度全數抵減，截至111年底止，乙公司應已無證券及期貨交易損失未減除餘額，惟乙公司誤因111年度未達基本稅額課稅門檻，於計算基本所得額時，未依序先將109及110年度證券及期貨交易損失160萬元及40萬元，自111年度證券及期貨交易所得中減除，致112年度證券及期貨交易所得誤減除109及110年度證券及期貨交易損失200萬元(=160萬元+40萬元)，基本所得額少計200萬元，爰予以核定基本所得額為260萬元(=申報課稅所得額-940萬元+證券及期貨交易所得1,200萬元)。

單位：萬元

項目 \ 年度	111		112	
	申報	核定	申報	核定
課稅所得額	(200)	(200)	(940)	(940)
加計項目：				
當年度證券及期貨交易所得	200	200	1,200	1,200
減：前5年證券及期貨交易損失				
109年度		(160)	(160)	
110年度		(40)	(40)	
基本所得額	0	(200)	60	260

案例三：出售持有未滿3年股票，誤以交易所得半數計入基本所得額

丙公司112年度營利事業所得基本稅額申報表中列報本期出售上市(櫃)公司股票皆屬持有滿3年以上，適用長期持有，以交易所得半數計入基本所得額。惟查丙公司係分別於109年10月1日、110年7月1日及111年5月1日買進1,000股、2,000股及3,000股，並於112年10月15日出售1,500股，按先進先出法計算丙公司出售1,500股股票之持有期間，僅1,000股持有期間滿3年，得以交易所得半數計入基本所得額，餘500股持有期間未滿3年，該部分交易所得應全數計入基本所得額。

1,500股 (1) 1,000股來自109年10月1日取得，持有期間已滿3年。
(2) 500股來自110年7月1日取得，持有期間尚未滿3年。

案例四：出售未上市（櫃）公司股票所得，其售價顯較時價為低，未能提出正當理由及證明文據

丁公司112年度營利事業所得基本稅額申報表中列報當年度應計入基本所得額之證券及期貨交易所得20萬元〔=（12元-10元）x 10萬股〕，係出售未上市（櫃）公司股份10萬股，售價為每股12元，成本為每股10元。惟經稽徵機關按交易日該被投資公司資產淨值核算每股淨值為70元，而丁公司因未能依所得基本稅額條例施行細則第6條規定，提出售價偏離時價正當理由及證明文據供核，爰依每股淨值70元調整售價，調增證券及期貨交易所得580萬元〔=（70元-12元）x 10萬股〕。

案例五：一般所得稅額低於基本稅額時，誤以投資抵減稅額減除，致短繳稅額

戊公司112年度營利事業所得稅結算申報課稅所得為-900萬元（=全年所得710萬元-停徵之證券、期貨交易所得1,610萬元），依所得稅法計算之一般所得稅額為0元，基本稅額為78萬元〔=（課稅所得-900萬元+停徵之證券、期貨交易所得1,610萬元-扣除額60萬元）x基本稅率12%〕，惟戊公司於計算基本稅額與一般所得稅額之差額78萬元後，又申報以投資抵減稅額30萬元減除，與所得基本稅額條例第4條規定不符，經剔除列報之投資抵減稅額，補徵稅款30萬元。

二、另近期財政部於114年1月6日以台財稅字第11304692740號公告

依113年8月7日修正公布中小企業發展條例第36條之2第1項及第2項規定，增僱24歲以下或65歲以上本國籍基層員工及調高本國籍基層員工薪資之薪資費用加成減除金額，自113年1月1日起應計入營利事業之基本所得額。爰請適用相關優惠規定之營利事業於辦理113年度營利事業所得稅結算申報時，記得將前述薪資費用加成減除金額，計入基本所得額計算基本稅額。

三、結論

所得基本稅額條例立法目的為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻。營利事業列報基本所得額時，應注意正確計算，並留意相關法令增修規定，避免漏報。

談閉鎖性股份有限公司登記之應注意事項

劉韋麟

經濟部工商輔導中心

按公司法第356條之1規定：「閉鎖性股份有限公司，指股東人數不超過五十人，並於章程定有股份轉讓限制之非公開發行股票公司。」相較於一般股份有限公司「股份為自由轉讓原則」，閉鎖性股份有限公司之最大特點為「股份之轉讓受到限制」。至閉鎖性股份有限公司章程未載明股份轉讓限制，自違反前揭規定，尚不得辦理公司登記(本部107年5月3日經商字第10700566800號函參照)；或公司不符合上開法條關於閉鎖性股份有限公司之要件時，即應辦理變更登記，變更為非閉鎖性股份有限公司(公司法第356條之13第3款規定參照)。

另按公司法第356條之3第2項、第3項及同法第356條之12第2項規定，閉鎖性股份有限公司發起人及新股認購人之出资方式，除現金、公司事業所需之財產及技術外，得以公司事業所需之「勞務」抵充之，並於章程載明其種類、抵充之金額及公司核給之股數(本部109年4月9日經商字第10902014350號函參照)。並依公司法第356條之3第4項規定，以技術或勞務出資者，公司登記

機關應依該章程所載明之事項辦理登記，公開於中央主管機關之資訊網站。

未按公司登記辦法第5條第1項規定：「本法所規定之各類登記事項及其應檢附之文件、書表，詳如附表一至附表七。」查附表五為閉鎖性股份有限公司登記應附送書表一覽表，若該附表未載明之登記事項，則應依附表四股份有限公司登記應附送書表一覽表辦理相關登記。茲針對閉鎖性股份有限公司登記事項應附送書表之應注意事項，彙整相關規定說明如下：

一、公司章程應注意事項

(一)公司應於章程載明閉鎖性之屬性(公司法第356條之2規定參照)：

按公司法第356條之2規定：「公司應於章程載明閉鎖性之屬性，並由中央主管機關公開於其資訊網站。」鑒於閉鎖性股份有限公司之公司治理較為寬鬆，企業自治之空間較大，為利一般民眾辨別，並達公示效果，以保障交易安全，明定公司應於「章程」載明閉鎖性之屬性，並由中央主管機關公開於其資訊網站(公司法第356條之2立法理由參照)。

至於應如何判斷公司是否為閉鎖性股份有限公司，得至本部商工登記公示資料查詢服務網頁¹，輸入公司名稱或統編，即可查詢相關資訊；或至本部商業發展署之全國商工行政服務入口網統計專區²查詢，亦有完整揭露之閉鎖性股份有限公司名錄。

(二)以技術或勞務出資者，應於章程載明其種類、抵充之金額及公司核給之股數(公司法第356條之3第4項規定參照)：

範例：本公司以技術或勞務出資之種類、抵充之數額、核給之股數如下：

出資種類	抵充之數額	核給之股數
勞務		
技術		

公司如係為採票面金額股之公司，「抵充之數額」一欄，應為核給之股數乘以每股面額所得之數額，尚不包含溢價發行超過面額所抵充之股款數額；公司如係為採無票面金額股之公司，「抵充之數額」一欄，應為實收資本額實際增加之數額。

而股東以勞務方式出資，其勞務履行期間為何，應由公司與該股東契約約定。至於如股東之履約期滿，並符合章程轉讓限制而轉讓其股份，公司得否修章變更或刪除勞務抵充條文一節，因是項章程記載，依公司法第356條之3第4項規定，應公開於中央主管機關之資訊網站，爰尚不得



公司登記實務 >>

以章程修正方式刪除之，以保障交易安全。(本部107年5月3日經商字第10700566800號函參照)

(三)選任董事及監察人之方式(公司法第356條之3第5項、第7項規定參照)

依公司法第356條之3規定：「發起人選任董事及監察人之方式，除章程另有規定者外，準用第198條規定（第5項）。股東會選任董事及監察人之方式，除章程另有規定者外，依第198條規定（第7項）。」參酌本條修正理由，係為讓閉鎖性股份有限公司於設立登記後，股東會選舉董事及監察人之方式，更具彈性，爰增訂第7項，不強制公司採累積投票制，而**允許公司得以章程另定選舉方式**，「惟所謂章程另有規定，僅限章程就選舉方式為不同於累積投票制之訂定。」章程另訂之選舉方式，例如對於累積投票制可採不累積之方式，如每股僅有一個選舉權；或採全額連記法；或參照內政部頒訂之會議規範訂定選舉方式，均無不可。爰此，如閉鎖性公司章程訂定，發起人或股東會選任董事及監察人需經全體發起人或股東之同意，與前開說明及公司法第356條之3規定之修正理由核有未符。(本部108年06月03日經商字第10800588640號函參照)

(四)章程定有股份轉讓限制(公司法第356條之5規定參照)

按104年7月1日修正公布之公司法，增訂閉鎖性公司相關規定，並基於閉鎖性公司最大特點，係股份之轉讓受到限制，以維持其閉鎖特性，爰於第356條之5第1項規定，公司股份轉讓之限制，應於章程載明。從而，閉鎖性公司章程就股份轉讓之限制，倘於「強制規定」或「公序良俗」無違，即應認其為有效。(最高法院112年度台上字第1512號民事判決意旨參照)

至**股份轉讓之限制應適用於全體股東**，並不區分普通股或特別股，均應於章程中約定，倘閉鎖性股份有限公司章程載明部分股東股份轉讓不受限制或僅部分股東受有限制者，自與前揭規定尚屬有違；又股份轉讓限制適用於全體股東之前提下，針對不同股東而定有不同之轉讓限制，尚無不可。(本部商業司〔現為商業發展署〕107年5月29日經商一字第10702023420號函參照)

惟閉鎖性股份有限公司章程規定股東持有股份達所定限制轉讓期間後即可自由轉讓者；或章程載明部分股東股份轉讓不受限制或僅部分股東受有限制者，自與前揭規定意旨尚屬有違。(本部104年12月29日經商字第10402137390號函、本部商業司〔現為商業發展署〕107年5月29日經商一字第10702023420號函參照)

(五)訂定特別股權利義務(公司法第356條之7規定參照)

按公司法第356條之7規定，閉鎖性股份有限公司發行特別股時，應就該條文各款於章程中定

之。然而，相較於公司法第157條有關一般股份有限公司訂定特別股之規定，其最大不同之處，在於公司法第356條之7第1項第4款「特別股股東被選舉為董事、監察人之禁止或限制，或當選一定名額之權利」所稱「當選一定名額」，係指當選一定名額之董事或監察人，與第157條第1項第5款之「當選一定名額董事」，有所不同；另為貫徹閉鎖性股份有限公司擁有較大自治空間之精神，公司法第356條之7第2項規定，排除第157條第2項規定之適用，換言之，閉鎖性股份有限公司具複數表決權特別股之股東，於選舉監察人時，仍享有複數表決權。(公司法第356條之7立法理由參照)

(六)股東會議案以書面方式行使其表決權(公司法第356條之8規定參照)

為利閉鎖性股份有限公司召開股東會之彈性，**公司章程得訂明經全體股東同意，股東就當次股東會議案以書面方式行使其表決權，而不實際集會，並視為已召開股東會；而以書面方式行使表決權之股東，則視為親自出席股東會。**(公司法第356條之8立法理由參照)

(七)表決權信託(公司法第356條之9規定參照)

股東得成立股東表決權信託，由受託人依書面信託契約之約定行使其股東表決權。前項受託人之資格，**除非章程另有規定，原則上以股東為限。**(公司法第356條之9立法理由參照)

另表決權信託，性質上為信託行為，因此，股東成立表決權信託時，必須將其股份移轉與受託人，並由受託人依書面信託契約之約定行使其股東表決權。受託人係以自己名義行使表決權，非代理委託股東行使表決權，併予釐清。(本部104年12月29日經商字第10402137390號函參照)

(八)私募公司債(公司法第356條之11規定參照)

閉鎖性股份有限公司私募轉換公司債或附認股權公司債，應經董事會特別決議，並經股東會決議。但**章程規定無須經股東會決議者，從其規定。**係鑒於公司債轉換為股權或行使認購權後，涉及股東人數之增加，爰明定除章程另有規定者外，應經股東會決議。(公司法第356條之11立法理由參照)

(九)發行新股(公司法第356條之12規定參照)

按公司法第356條之12規定：「公司發行新股，除章程另有規定者外，應由董事會以董事三分之二以上之出席，及出席董事過半數同意之決議行之。」查104年7月1日增訂公司法第356條之12



公司登記實務 >>

之立法說明略以，第1項明定閉鎖性股份有限公司發行新股之程序。…為使閉鎖性股份有限公司在股權安排上更具彈性，爰於第3項明定新股之發行，不適用第267條規定。是以，觀諸上開立法說明，並無說明閉鎖性股份有限公司發行新股之職權得以章程另訂，爰在授權資本制原則下，發行新股仍屬董事會職權，公司法第356條之12第1項規定之「除章程另有規定者外」，僅係明定董事會決議之門檻，得以章程另訂較高之規定。(本部109年6月8日經商字第10902414770號函參照)

二、股東同意書應注意事項

查閉鎖性股份有限公司登記應附送書表一覽表，公司辦理「發起設立」、「增資、發行新股(以勞務或技術出資者)」、「分割新設」、「合併新設」、「股份轉換新設」及「變更為閉鎖性股份有限公司」等6項登記事項時，應檢附全體股東同意書，表達全體股東同意之意思；又公司法第356條之3第4項規定：「以技術或勞務出資者，應經全體股東同意，並於章程載明其種類、抵充之金額及公司核給之股數；…」所稱「全體股東」包含增(出)資前之現有股東及該次增(出)資股東(本部105年5月30日經商字第10502415080號函參照)。至發起人或認股人以勞務出資，尚無規定股東同意書應記載勞務之種類及期間(本部105年2月25日經商字第10502404150號函參照)。

另倘股東會議事錄內容足以表達全體股東同意之意思，以該會議紀錄代替股東同意書，尚無不可(本部105年5月30日經商字第10502415080號函參照)。

三、資本額查核報告書應注意事項

按會計師查核簽證公司登記資本額辦法第7條規定：「會計師受託查核簽證公司設立登記或合併、分割、收購、股份轉換、股份交換、增加實收資本額變更登記等，查核報告書應分別載明其來源(現金、貨幣債權、技術作價、勞務出資、股票抵繳、其他財產、股息紅利、法定盈餘公積、資本公積、合併、分割、收購、股份轉換、股份交換、限制員工權利新股)及其發行股款價額、發行股數與資本額，其有溢價或折價情形，應載明每股發行金額及敘明會計處理方式，並載明增資前後之已發行股份總數及資本額(第1項)。…會計師依前項規定受託查核閉鎖性股份有限公司資本額時，應查核股東人數，如有以技術或勞務出資者，並應查核全體股東同意書、公司章程記載出資種類、抵充之金額及公司核給之股數，無須檢附鑑價報告；於勞務出資部分，應另查核股東姓名及是否符合主管機關公告之一定比例(第3項)。」是以，會計師受託查核閉鎖性股份有限公司資本額時，其查核報告書應依上開規定辦理。(本部105年1月14日經商字第10402146980號

函參照)

至公司法第356條之3第2項所稱公司發行股份總數以勞務抵充出資股數之一定比例，於實收資本額未達新臺幣3千萬元部分，指勞務抵充出資之股數不得超過公司發行該部分股份總數二分之一；於實收資本額新臺幣3千萬元以上部分，指勞務抵充出資之股數不得超過公司發行該部分股份總數四分之一。舉例來說，一閉鎖性股份有限公司實收資本額新臺幣5千萬元，每股面額新臺幣10元，已發行股份總數為5百萬股，則該公司於實收資本額未達新臺幣3千萬元部分，以勞務抵充出資之股數不得超過150萬股(註:300萬股/2=150萬股)；該公司於實收資本額超過新臺幣3千萬元之差額2千萬元部分，以勞務抵充出資之股數不得超過50萬股(註:200萬股/4=50萬股)，亦即，該公司以勞務抵充出資之股數不得超過200萬股(註:150萬股+50萬股=200萬股)。(本部109年4月9日經商字第10902014350號函意旨參照)

最後，閉鎖性股份有限公司應優先適用公司法第13節(即閉鎖性股份有限公司章節)之規定；於該節未規定者，則應適用公司法中就非公開發行股票之股份有限公司相關規定。至有關閉鎖性股份有限公司之公司章程及股東同意書範本，得至本部商業發展署之全國工商行政服務入口網首頁〈資料下載〉公司名稱預查及登記行政書表〉公司登記〉股份有限公司〉公司章程(閉鎖性)/股東同意書(閉鎖性)下載。

附註資料：

1. 經濟部商工登記公示資料查詢服務網頁(<https://findbiz.nat.gov.tw/fts/query/QueryList/queryList.do>)
2. 全國商工行政服務入口網統計專區(<https://gcis.nat.gov.tw/mainNew/closeCmpyAction.do?method=list>)



省公會及臺中市公會 113年度稅務座談會 重要提案評析(I)



王明勝 會計師

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依往例於113年舉辦年度稅務座談會，分別於12月19日（北區）、11月26日（南區）及10月29日（中區）舉行，共計三場，並針對多項重要提案進行討論。透過本次座談會的提案交流與討論，適時探討租稅議題並加強宣導，使會計師與納稅人更深入理解租稅制度、稅法規定及稅政措施，建立正確的納稅觀念。同時，藉由提升稅務服務效能，促進納稅遵從意願與稽徵行政效率，使各項租稅政策及稅政改進措施更易推動與落實，進而降低稅務爭訟比率。本文將針對三場座談會中的重要提案進行解析，分為 I、II 兩篇，探討相關課稅議題。

貳、重要提案評析

茲將113年度稅務座談會中，各稅重要提案及相關評析臚列如下：

一、信託利益繼承課徵房地合一稅及適用自用住宅優惠稅率問題

(一)提案說明

根據財政部規定¹，自105年1月1日起，出售因繼承取得之房屋及土地，若持有期間符合自住房屋條件，可適用免稅額及優惠稅率。然而，若繼承者僅取得信託利益，而信託財產係104年12月31日前取得之房屋及土地，是否仍可適用該規定，尚存疑義。

以具體案例說明，委託人甲（自然人）因年事已高，為避免未來發生不動產繼承糾紛，遂將其於104年12月31日前取得之自住房屋及其基地（以下簡稱「房屋土地」）設為信託財產，並於105年後交付信託（自益信託），由專業受託人管理，期間未有出租或營業使用。若委託人甲於信託存續期間內去世，則其信託利益將依遺產及贈與稅法第3條之2第2項課徵遺產稅，並於完納遺產稅後由繼承人承受。然而，此時繼承人所繼承者為信託利益，而非直接取得房屋及土地，因此可能無法直接適用相關函釋規定。

若該函釋規定無法適用，則對於甲於104年12月31日前設立信託之行為，將造成不利影響，形同懲罰。因此，當信託財產之房屋土地由受託人出售，或信託關係消滅後由繼承人出售時，是否應課徵房地合一稅？此外，若被繼承人及繼承人之持有期間均符合自住房屋條件，是否仍可適用免稅額及優惠稅率？此議題仍有待進一步釐清。

(二)稅局回應

房地合一課徵所得稅申報作業要點第4點第2項第11目及第12目明定，委託人以房屋、土地為信託財產，信託關係存續中或信託關係消滅，受託人依信託本旨交付信託財產與受益人後，受益人交易該房屋、土地者，其房屋、土地取得日之認定，與受託人交易信託財產相同；財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令，受託人交易信託財產未排除適用。考量信託契約種類多元，如有個案適用疑義，可提供具體資料，再協助認定。

(三)評析

委託人亦可透過遺囑信託，將土地及其地上房屋設為信託財產，並指定配偶或子女為受益

¹ 財政部104年8月19日台財稅字第10404620870號令：「一、納稅義務人105年1月1日以後交易因繼承取得之房屋、土地，符合下列情形之一者，非屬所得稅法第4條之4第1項各款適用範圍，應依同法第14條第1項第7類規定計算房屋部分之財產交易所得併入綜合所得總額，於同法第71條規定期限內辦理結算申報：（一）交易之房屋、土地係納稅義務人於103年1月1日之次日至104年12月31日間繼承取得，且納稅義務人及被繼承人持有期間合計在2年以內。（二）交易之房屋、土地係被繼承人於104年12月31日以前取得，且納稅義務人於105年1月1日以後繼承取得。二、前點交易之房屋、土地符合所得稅法第4條之5第1項第1款規定之自住房屋、土地者，納稅義務人得選擇依同法第14條之4規定計算房屋、土地交易所得，並依同法第14條之5規定於房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日起算30日內申報房屋、土地交易所得，繳納所得稅。」。



人。根據財政部110年1月4日發布之台財稅字第10900652180號令²，若受益人為委託人之繼承人（配偶或子女），且該房屋供其本人、配偶或直系親屬居住，並符合相關法規，則在信託存續期間，地價稅可按自用住宅用地稅率計算，房屋稅亦可適用自住優惠稅率。在此情況下，由遺囑信託



設立之房屋財產，仍可享受自住使用稅率之優惠。然而，本號函令明確要求：(1)信託財產應包含土地及其地上房屋、(2)該房屋須供受益人、配偶或直系親屬實際居住、(3)需符合自用住宅規定。此規範屬於土地稅法與房屋稅條例之範疇。易言之，倘僅以「土地」作為標的之遺囑信託，無法適用本號函令，因其無房屋可供居住。惟有疑義在於實務操作上，倘遺囑信標的僅有「房屋」者，是否可以適用或類推適用本號函令，卻未載明於本號函令中，是本號函令中略顯不足之處³。

二、納稅義務人自行調整股權或出資額價值之權益問題

(一)提案說明

根據房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點⁴規定，若稽徵機關查得股權或出資額價值高於淨值，應依查得資料認定。案例：甲持有A公司（未上市、非興櫃公司）超過該公司股份或出資

² 財政部110年1月4日台財稅字第10900652180號令釋：「以土地及其地上房屋為信託財產之遺囑信託，於生效時及信託關係存續中，受益人為委託人之繼承人且為其配偶或子女，該房屋供受益人本人、配偶或直系親屬居住使用且不違背該信託目的，信託關係消滅後，信託財產之歸屬權利人為受益人者，該受益人視同房地所有權人，於信託關係存續中，如該土地其他要件符合土地稅法第9條及第17條規定，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅；如該地上房屋其他要件符合房屋稅條例第5條第1項第1款及『住家用房屋供自住及公益出租人出租使用認定標準』第2條規定，准按住家用房屋供自住使用稅率課徵房屋稅。」

³ 簡英宗，土地稅法與房屋稅條例函令釋示：遺囑信託房地符合要件者准按自用住宅稅率課徵地價稅及房屋稅，月旦財稅實務釋評(第16期)，2021.04，頁71。

⁴ 房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點第2至第4項規定：「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百分之五十以上係由中華民國境內之房屋、土地所構成，指交易該營利事業股份或出資額時，該營利事業或其控制之事業在中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值，占該營利事業全部股權或出資額價值之比率在百分之五十以上。（第2項）前項國內外營利事業全部股權或出資額之價值，得以交易日前一年內最近一期經會計師查核簽證財務報告之淨值計算；交易日前一年內無經會計師查核簽證之財務報告者，以交易日之該事業資產淨值計算之。但稽徵機關查得股權或出資額價值高於淨值者，按查得資料認定。（第3項）第二項在中華民國境內房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值，應參酌下列時價資料認定：（一）金融機構貸款評定之價格。（二）不動產估價師之估價資料。（三）大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。（四）法院拍賣或財政部國有財產署等出售公有房屋、土地之價格。（五）報章雜誌所載市場價格。（六）其他具參考性之時價資料。（七）時價資料同時有數種者，得以其平均數認定。（第4項）」。

額半數的股權。A公司於112年12月31日的資產負債表已由會計師簽證之資產負債表如下：

針對該資產之交易所得，是否應課徵房地合一稅？此規定文義顯示稽徵機關有權調整淨值，但納稅義務人是否亦可主張調整，尚存疑義。此外，若甲未依規定申報，且經稽徵機關查獲，是否應依所得稅法第108條之2處罰，亦值得探討。

資產		負債+股東權益	
現金	100萬元	短期借款	200 萬元
銀行存款	1000萬元	長期借款	500萬元
存貨	1000萬元	股東往來	200萬元
應收帳款	900萬元	股本	3000萬元
房屋	500萬元	法定公積	600萬元
土地	1500萬元	未分配盈餘	500萬元
資產總額	5000萬元	負債股東往來合計	5000萬元

(二)稅局回應

根據所得稅法第4條之4第3項規定，個人或營利事業若交易其直接或間接持有超過50%股份或出資額的國內外公司，且該公司資產中50%以上為中華民國境內的房屋或土地，應課徵房地合一所得稅。

依房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點及財政部賦稅署Q&A說明，計算該公司股權或出資額價值時，房地相關資產應參考時價，而公司總體股權或出資額則以時價計算。若無時價，則可依以下基準計算，但稽徵機關得依查得資料認定較高價值：

- 1.交易日前一年內最近一期經會計師查核簽證之財務報告淨值。
- 2.若無查核簽證報告，則以交易日該公司的資產淨值計算。

若個人交易符合上述條件的股份或出資額，應視為房地交易，並依法申報房地合一稅，否則將依所得稅法第108條之2規定處罰，惟具體責任仍須視個案審酌。

(三)評析

根據所得稅法第4條之4第3項規定，國內外營利事業之股權或出資額價值有50%以上由中華民國境內房地構成，係指交易該營利事業股份或出資額時，該營利事業或其控制之事業在中華民國境內所持有之不動產（包括房地、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超過50%。上述比率之分子及分母均應以「時價」為基礎計算。

然而，實務上企業收購另一家公司股權時，通常著重於取得特許執照、營業權、專利權、專門技術或客戶關係等無形資產，而非不動產。但由於未上市櫃公司多採成本模式，財務報表無法真實反映無形資產價值，可能導致依市場價格調整後，不動產價值占比偏高。



對於無時價可供參考者，得按特定基礎計算，但若稽徵機關查得股權或出資額之價值較高，則仍得依查得資料進行認定。本文認為，稽徵機關在調整股權價值占比時，應對公司各項資產之公允價值進行整體評估，避免割裂計算，以確保符合租稅衡平原則。

三、行號變更負責人進項憑證扣抵疑義

(一)提案說明

根據營業稅法規定，營業人應以進項稅額扣抵銷項稅額，並須持有符合規定之憑證。此外，未辦理營業登記前所產生之進項稅額，可於登記後申請退還⁵。

當行號變更負責人時，原負責人應於15日內辦理營業稅申報，同時涉及新負責人接手營業相關程序。若新負責人在變更登記前已取得發票，則需考量該等憑證是否可於變更後扣抵銷項稅額。建議新任負責人在籌備期間取得的進項憑證，於變更完成後允許申報扣抵銷項稅額，以簡化程序並便利營業人。

(二)稅局回應

行號變更負責人期間，新任負責人因營業所需，於正式辦理變更負責人前之籌備期間當期所取得之進項憑證，於完成變更後應准予申報扣抵銷項稅額。獨資商號變更負責人，雖統一編號相同，但仍屬不同之納稅主體，因此新任負責人於辦理變更負責人前已取得之進項憑證，得否申報扣抵銷項稅額，宜視個案情形處理。

(三)評析

從法制規劃角度來看，現行財經法對於獨資、合夥等不具法人資格之商號管理，並未採取民事法上將行號與資本主其他財產混同處理的原則，而是將其視為獨立的財經主體，使其享有權利並承擔義務（例如在所得稅法或營業稅法中作為營業人）。由此可推導出以下原則：(1)主體化與責任分離、(2)登記制度、(3)負責人制度、(4)對外參與責任擴張、(5)規範意義與比例原則等。

⁵ 財政部80年2月12日台財稅第790735791號函釋：「主旨：公司組織之營利事業，在未經主管機關核准登記前，購買貨物或勞務之進項稅額，可俟辦妥營業登記後，准予核實退還。說明：二、公司在未經核准登記前，不宜以籌備處名義按合夥辦理登記，本部已於75/06/19台財稅第7523354號函規定在案。至公司組織之營利事業在未經主管機關核准登記並賦予營利事業統一編號前，購買貨物或勞務，所取得之二聯式統一發票，並已入帳者，可於辦妥營業登記後，檢附公司申請設立登記實收資本額基準日經會計師查核簽證之資產負債表影本，由稽徵機關依營業稅法第39條第2項規定查明進項貨物或勞務，確實歸屬公司後，核實退還其進項稅額。」

無論是獨資或合夥，其營業所需財產及所獲收益皆與資本主其他財產分離，形成第一層責任擔保。只有當該層擔保不足，且原因在於資本主濫用權力（如未妥善管理或將營利優先挪入私人名下）時，才會依據「穿透說」由資本主直接負責。在商業行號登記時，負責人資訊為必備項目，且負責人即為行號的代表。要求登記負責人實際履行責任，可減少名不符實之情形，而實際控制行號的資本主仍可透過「穿透說」承擔連帶責任，亦符合實質課稅原則⁶。

此外，行號登記負責人在公法上負有有效管理行號營業活動及營業財產之作為義務。因此，獨資商號變更負責人後，雖統一編號相同，然仍屬不同納稅主體，應依新負責人身份獨立適用相關稅務規範。

四、投資性不動產之借款利息列帳疑義

(一)提案說明

根據現行規定⁷，購置供營業使用之房屋、土地所產生的借款利息可作為費用列支，但若房屋、土地非供營業使用，則其利息須以遞延費用列帳，僅能於出售時列支。此外，若利息收入大於支出，仍可於當期扣除。然而，若非營業用途之不動產已產生租金等收入，利息支出仍需遞延列支，可能導致應稅收入與利息支出列帳時間不一致，產生稅務適用上的疑義。

針對上述情形，提出以下問題：

1. 若符合房地合一稅規定，營利事業應如何列報相關利息支出？獨資或合夥組織的申報方式是否有所不同？
2. 若交易屬於興建房屋之首次移轉，應如何申報相關利息支出？

此類問題涉及不動產交易與利息費用之稅務處理原則，值得進一步探討。



⁶ 最高行政法院 97 年度判字第 503 號、97 年度判字第 1022 號判決參照。

⁷ 現行營利事業所得稅查核準則第97條第9款之規定：「購買供營業使用之房屋、土地之借款利息，應列為資本支出；經辦妥過戶手續或交付使用後之借款利息，可作費用列支。但屬存貨及非供營業使用之房屋、土地，其借款利息應以遞延費用列帳，於房屋、土地出售時，再以費用列支。」又依商業會計處理準則第17條第1項之規定：「投資性不動產，指為賺取租金或資本增值或兩者兼具，而由所有者或融資租賃之承租人所持有之不動產」。另參酌營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法第3條第1項第2款第1目之規定，若利息收入大於利息支出，則所有利息支出均可在應稅所得下減除。



(二)稅局回應

依營利事業所得稅查核準則第97條第8款及第9款規定，營利事業興建或購置供營業使用之房地，於興建期間或辦妥過戶、交付使用前之利息支出應資本化；於**建築完成，或辦妥過戶、交付使用後**，其借款利息，可作為當期費用列支。若興建或購置屬**存貨及非供營業使用**（如閒置資產）之房地，其利息支出應以遞延費用列帳，於房地出售時，再以費用列支。是公司組織交易符合所得稅法第24條之5規定之不動產時，其利息支出認列應依前開規定辦理，即按取得房地性質分別列為**成本、費用或遞延費用**。

至**獨資或合夥組織**交易符合所得稅法第24條之5規定之房地時，則應由該房地登記所有權人依個人房屋、土地交易所得報繳規定，計算房地交易所得，課徵所得稅，該房地交易所得**不計入**獨資、合夥組織之營利事業所得額。依營利事業所得稅查核準則第97條第8款及第9款規定，**購買或興建屬存貨及非供營業使用之房地**，其借款利息應以遞延費用列帳，於房地出售時，再以費用列支。

(三)評析

司法實務⁸認為，查核準則第97條第9款但書是依據**收入費用配合原則**（參照所得稅法第24條第1項及司法院釋字第493號⁹解釋）所訂，與商業會計法所採用的**穩健原則**不同。具體而言：

(1)未作營業使用的土地：因非固定資產，其相關成本不得當期費用認列，必須遞延至土地出售時才能扣減收入。

(2)供作營業使用的土地：辦理過戶或交付使用後，因該土地直接產生營收，其借款利息應當期認列為費用。

由於財務會計與稅務會計對於**非固定資產土地利息支出**處理不同（前者列為當期費用，後者列為遞延費用），為避免爭議，82年12月30日增訂了相關但書。購買非固定資產產生之利息支出，若轉列為遞延費用而產生盈餘，則屬於**財務與稅務會計間的「時間性差異」**。

此外，根據商業會計準則第17條第1項及國際會計準則第40號，**投資性不動產**指的是為賺取

⁸ 最高行政法院95年度判字第1580號、97年度判字第465號判決理申參照。

⁹ 司法院釋字第493號解釋：「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，為所得稅法第24條第1項所明定。依所得稅法第4條之1前段規定，自中華民國79年1月1日起，證券交易所所得停止課徵所得稅；公司投資收益部分，依69年12月30日修正公布之所得稅法第42條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中百分之八十免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。．．．。」

租金或資本增值（或兩者兼具）而持有的不動產。對於此類不動產，應依個案實質判斷是否屬於營業使用：單純賺租金、僅有資本增值，或兩者兼具。若為兩者兼具的情形，則部分費用可能須遞延、部分可當期認列。為簡化作業，本文建議依據財政部86年7月24日台財稅第861908054號函釋¹⁰之規定：如不動產有出租情形，則其出租期間所產生之借款利息，得於租金收入範圍內當期認列為費用，無須進一步區分「租金收益與資本增值兼具」之情形。

五、借名登記之房地合一適用疑義

(一)提案說明

最高法院判決¹¹指出，不動產借名登記契約屬於借名人與出名人之間的債權契約，出名人並無管理或處分借名財產之權利，但該契約對第三人無效。然而，由於出名人為登記之所有權人，其仍有權對外處分並移轉該不動產。

案例分析

背景：某甲於民國80幾年間投資購買農地，因政策限制，將土地登記於某乙名下。後來，該土地變更為非農地。某甲因年邁，擬透過訴訟請求法院確認土地所有權歸屬，並辦理登記變更至其本人名下。若某甲於113年間經法院判決取得所有權，並於114年間出售，需釐清以下稅務問題：

- 1.原始取得成本：若民國80幾年的購地成本已遺失，該筆土地之交易所得應如何認定？是否有適用的淨利率可供參考，以推計成本？
- 2.適用稅制：該土地交易所得應免稅，還是應適用房地合一2.0規定？
- 3.稅率問題：若適用房地合一2.0，該土地於正式過戶後僅持有一年多即出售，是否適用45%稅率？能否將借名登記期間納入持有期間計算，以適用較低稅率？

(二)稅局回應

依民法第758條及第759條之1規定，不動產物權非經登記，不生效力。經登記者，推定登記

¹⁰ 財政部86年7月24日台財稅第861908054號函稱「非屬固定資產之土地，如有出租之情形，其出租期間之借款利息，准於該土地租金收入範圍內，列為當期費用，其餘利息仍應依查核準則第97條第9款但書規定辦理。」惟該函依據財政部民國102年11月25日台財稅字第10204683140號令，以營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法已有明定為由，自民國103年1月1日起，不再援引適用。

¹¹ 最高法院103年台上字第1518號民事判決：「不動產借名登記契約為借名人與出名人間之債權契約，出名人依其與借名人間借名登記契約之約定，通常固無管理、使用、收益、處分借名財產之權利，然此僅為內部約定，其效力不及於第三人。出名人既登記為該不動產之所有權人，其將該不動產處分移轉登記予第三人，自屬有權處分。」



權利人適法享有該權利。

我國財產權相關之民事訴訟採當事人進行主義，即當事人自行負責舉證與攻防。對於當事人所取得之法院確定判決，應依判決內容決定是否進一步調查事證。若判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法，且主張之證據業經法院調查認定，則法院所認定之事實，除非另有其他事證推翻，稽徵機關原則上應予以尊重。

倘涉及交易借名登記不動產之適用疑義，應提供個案具體資料，由本局所屬分局或稽徵所查明相關事實，並協助認定。稽徵機關將依法院判決內容決定是否再行調查事證，據此認定事實並適用相關法規。

(三)評析

依所得稅法第24條之5第6項規定，該條文適用於**獨資或合夥營利事業**，其出售符合房地合一2.0規定之不動產時，交易利得不計入營利事業所得額，因此後續出售利得分配不涉及個人綜合所得稅之營利所得。

若數名個人共同出資購地，並將土地登記於某人名下，應先確認當事人間的法律關係，究竟屬於**合夥**（共同分擔損益）或**合資**（隱名投資，不承擔損失）¹²。在司法實務上，若當事人於訴訟程序中已充分提出攻擊防禦方法，並經法院斟酌相關訴訟資料，應依其法律性質適用相應規定。

若該安排僅屬單純出資，以換取未來開發後之出售利得，則該出售利得之取得與價值具有**不確定性**，其風險與報酬性質類似投資行為。因此，個人獲配款項超過其出資額部分，應依所得稅法第14條第1項第10類「其他所得」規定，計入分配所屬年度之綜合所得總額課稅。倘若依經濟實質判定為合夥關係，則應依各合夥人之經濟利益歸屬，視為個人出售房地所得，並依規定申報繳納房地合一稅。

此外，若屬合資關係，土地登記名義人依內部法律關係將土地交易獲利分配予其他投資人，

¹² 「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約」，為民法第667條第1項所明定，同法第700條：「稱隱名合夥者，謂當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益，及分擔其所生損失之契約」。次按臺灣高等法院109年度重上字第705號民事判決意旨：「按所謂共同出資契約之法律性誠有多端，得為互約出資以經營共同事業之合夥，出資他方所營事業並分受損益之隱名合夥、或僅單純出資以待日後依比例分得盈餘而未約定經營共同事業之合資無名契約類型。……其（合資）與合夥雖均有契約當事人共同出資之外觀，然差異在於合夥係以經營共同事業為特點，必以事業為共同，各合夥人就事業之成敗有共同利害關係為要件，倘僅單純出資完成一定目的，而未約定經營共同事業者，縱將來可獲得相當之利益亦僅屬合資或共同出資之無名契約。」

且該獲利依私法上移轉至第三人，在稅法上則應歸屬於該第三人，其所得性質亦隨之轉變，不再屬於土地交易所得，而應改列為「其他所得」，並依法課徵所得稅¹³。若為合夥關係，則應以出名入登記之日期，視為實際所有權人之取得日，作為房地合一稅適用之判斷基準。

六、遺囑信託採「財產租賃必要損耗及費用標準」問題

(一)提案說明

根據財政部97年1月7日函釋¹⁴，若受益人為個人自益信託，且未保留原始憑證或未依規定設帳，其租賃收入之相關成本費用可依「財產租賃必要損耗及費用標準」認定。

此外，財政部100年4月21日函釋¹⁵進一步指出：

- 1.若受託人設帳並記錄收支，則租賃收入應依規定扣除折舊、修繕等實際成本，並併入受益人所得課稅。
- 2.若未依規定設帳，則可依97年函釋所訂標準認定，但須依法辦理，以防止不當操作。

問題爭點

- (1) 財政部97年函釋中的「財產租賃必要損耗及費用標準」是否適用於所有信託？
- (2) 遺囑信託因委託人死亡，繼承財產是否屬於個人自益信託？
- (3) 若適用列舉規定，是否不論受益人類型均應採43%推計課稅？即便受託人設帳，是否亦應統一適用？

(二)稅局回應

依所得稅法第6條之2規定，受託人對於各信託應分別設置帳簿，並詳細記錄信託之收支項

¹³ 最高法院101年度判字第743號判決、101年度判字第437號判決、105年度判字第254號判決、102年度裁字第658號裁定、103年度裁字第623號裁定意旨參照。

¹⁴ 財政部97年01月07日台財稅字第09604565620號函釋：「……三、成本費用之認定：（一）受益人為個人之『自益信託』，如委託人未保存信託財產原始取得憑證，或受託人未依所得稅法第6條之2規定，就各信託分別設置帳簿，詳細記載各信託收支項目，而信託財產發生之收入為租賃收入、出售房屋之財產交易收入或以專利權提供他人使用所取得之權利金收入者，其相關成本費用或所得額，可依『財產租賃必要損耗及費用標準』規定稅之費用率計算受益人租賃所得額。……」。

¹⁵ 財政部100年04月21日台財稅字第10000054850號之函釋(未列入彙編的函令)：「本案受託人暨已依所得稅法規定就各信託分別設置帳簿，詳細記載各信託收支項目等相關文件辦理申報，則信託財產發生之租賃收入應依規定減除折舊、修理費、地價稅、房屋稅、金融機構借款購屋利息及財產保險費等費用計算受益人租賃所得額，由受益人併入當年度所得額，依所得稅規定課稅；尚不宜逕依本部97.1.7台財稅字第09604565620號函，以『財產租賃必要損耗及費用標準』(以下簡稱租賃費用標準)規定之費用率計算受益人租賃所得額。受託人如未依所得稅法第6條之2規定，就各信託分別設置帳簿，詳細記載各信託收支項目者，信託財產發生之租賃收入，其相關成本費用，雖可適用本部97年函規定以租賃費用標準認定，惟應依稅捐稽徵法第45條規定辦理，以杜取巧。」



目，且支出應取得相應憑證。

若受託人未依規定設帳或憑證不完整，且該信託屬於個人自益信託，則各類所得額之計算可依財政部97年1月7日台財稅字第09604565620號函釋辦理。

該97年函釋之發布具有特定背景，現行規範原則上要求受託人依所得稅法對各信託獨立設帳並詳細記錄相關收支。因此，該函釋僅為針對個人自益信託之例外規定，不宜任意擴大適用至其他類型信託契約。



(三)評析

目前實務判決¹⁶認定財政部97年1月7日台財稅字第09604565620號函釋主要區分受益人為個人之自益信託與他益信託，並就受託人未依所得稅法第6條之2規定設帳或憑證不全時，如何計算受益人各類所得提出說明。

具體而言，自益信託之受益人即委託人，亦為信託財產之原所有權人，因此其在租賃所得中實際承擔成本、必要費用及損耗。即使委託人未保存信託財產原始取得憑證，或受託人未依規定設帳、憑證不全，計算自益信託受益人之租賃所得時，仍應依「財產租賃必要損耗及費用標準」扣除相關成本與費用，此處理方式並無不妥。

相較之下，他益信託之受益人既非委託人，亦非信託財產原所有權人，其僅獲取信託財產所產生之租賃孳息收益，並不實際承擔相關成本、必要費用及損耗。因此，對於他益信託受益人，當受託人未依所得稅法第6條之2規定設帳或記載憑證不全時，稽徵機關在認定其所得額時，不得直接適用：

1. 「財產租賃必要損耗及費用標準」
2. 個人出售房屋未申報或已申報但無法提供證明文件之財產交易所得標準
3. 財政部94年10月6日台財稅字第09404571981號令

¹⁶ 高雄高等行政法院97年度訴字第 811 號、97年度簡字第 235 號判決、最高行政法院98年度裁字第1630號、98年度裁字第1618號裁定參照。

綜上，自益信託與他益信託在租賃所得計算方式上應有不同認定，稽徵機關適用相關規範時，仍應依據信託性質與受益人角色，避免一概而論。

七、給付瑕疵賠償款開立發票問題

(一)提案說明

供應商因產品瑕疵賠償買方損害，該賠償款應屬非課稅範圍。然而，實務上仍涉及買方是否需開立發票及賣方是否可扣抵進項稅額的疑義。

以本案為例，甲公司銷售機械基座予乙公司，乙公司組裝後銷往國外。然而，由於產品瑕疵，成品遭退回，乙公司隨後亦將基座退回甲公司。經確認瑕疵問題屬甲公司責任，乙公司遂向甲公司請求賠償損失，總計200萬元。

由於該賠償款並非銷售貨物或勞務行為所取得，因此不屬於營業稅課稅範圍。依據財政部函釋¹⁷，賠償款屬於非銷售額，故「得」免開發票，僅需開立普通收據並貼印花稅票。然而，該函釋未明確說明賣方是否可扣抵進項稅額，導致實務適用上存有疑義。

此外，根據統一發票使用辦法¹⁸，「賠償收入」可免開發票，但其中「得」字眼易引發誤解，可能導致不必要的發票開立要求。由於賠償款屬非課稅範圍，但部分賠償方仍要求開立發票，使得受賠償方（給付方）在實務上難以應對，亟待進一步釐清適用規範，以確保營業稅處理方式符合規定並減少爭議。

(二)稅局回應

根據財政部75年7月2日台財稅第7554314號函釋，買方取得賣方支付之賠償款，因非屬買方銷售貨物或勞務所取得之代價，故免徵營業稅，且無須開立統一發票。此外，由於該賠償款不含營業稅，亦不得申報扣抵銷項稅額。若買方誤開立統一發票，應向所轄稽徵機關申請作廢。

如涉及虛報進項稅額之違章情事，依據加值型及非加值型營業稅法（下稱：營業稅法）第15條第3項¹⁹及第51條第1項第5款²⁰之規定，買方取得賣方支付之賠償款，因不屬於銷售貨物或勞務

¹⁷ 財政部75年7月2日台財稅第7554314號函釋：「台灣鐵路管理局貨運服務總所承運公賣局（編者註：已改制為公司）菸、酒、容器與其他成品及物料破損之賠償款，核非屬營業稅法第16條規定之銷售額，應免徵營業稅，依統一發票使用辦法第4條第28款規定，得免由公賣局開立統一發票，可書立普通收據並依法貼用印花稅票。又該項賠償款，因非營業稅法第15條第2項規定銷貨退回與折讓，其憑證不得作為進項憑證，扣抵銷項稅額。」

¹⁸ 統一發票使用辦法第4條第29款規定：「合於下列規定之一者，得免用或免開統一發票：……二十九、營業人取得之賠償收入。…」。

¹⁹ 加值型及非加值型營業稅法第15條第3項規定：「進項稅額，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。」

²⁰ 加值型及非加值型營業稅法第51條第1項第5款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業……五、虛報進項稅額。」



之代價，故免徵營業稅且免開立統一發票。然而，若買方誤開立賠償款之統一發票予賣方，賣方在申報時仍應審慎檢視該憑證是否符合營業稅法第15條第3項規定，作為合法之進項憑證並據以扣抵銷項稅額。

若賣方將買方誤開立之賠償款統一發票作為進項憑證並申報扣抵銷項稅額，則構成營業稅法第51條第1項第5款所規範之虛報進項稅額，應依法處罰。因此，實務上買賣雙方均應妥善處理賠償款之憑證問題，以避免稅務風險及相關罰則。

(三)評析

若買方誤開立賠償款之統一發票予賣方，而賣方因此虛報進項稅額，則該發票所涉及之營業行為本不存在，亦無營業稅課徵原因。此時，買方是否得申請退還已繳納之稅款，須進一步探討。

誠實信用原則為一般法律原則，適用於公法與私法領域²¹。營業稅屬於間接稅，其課稅對象為買受貨物或勞務者之消費行為，表彰其租稅負擔能力。雖然法律形式上規定銷售貨物或勞務者（出賣人）為納稅義務人，但實務上，營業人於收取銷售對價時，通常將營業稅款轉嫁於買受人（消費者），使買受人成為實際的稅負承擔者。

因此，若納稅人得以向稽徵機關請求退還溢繳營業稅款，則最終將使納稅人保有該稅款並獲得利益，形同因不法行為取得退稅請求權。此種情形與良善法秩序不符，且其退稅請求權之行使，經實務判決²²認定可能構成權利濫用，違反誠實信用原則，應予以限制。

八、產品瑕疵衍生損害賠償請求收益損費之認定時點

(一)提案說明

在契約或民法下，請求權發生的時間點常常引發稅法上損益認列的爭議。例如，稽徵機關可能會發現某公司因產品瑕疵而遭外國客戶扣款，並認為該損失應由加工廠承擔，從而剔除該公司列報的損失。然而，這種歸責的認定有時可能超出相關法規範疇，並顯得不夠合理。因此，應根據雙方契約內容來決定損益的認列時點，即在確認請求權發生的時刻，才可認列相應的損失或收益。

關於認列時點的爭議，以出口廠商對供應商求償為例，認列收益的時間可能有以下幾個選擇：(1) 請求權可行使時，(2) 實際提出請求時，(3) 請求後達成協議或判決確定時，(4) 最終給付

²¹ 參見最高行政法院52年判字第345號判例。

²² 參最高行政法院 104年度判字第623號、104年度判字第624號、104年度判字第377號判決。

發生時。若選擇在請求確定時認列收益，那麼外銷損失等支出是否也應在此時點認列，且是否能夠將給付匯款文件僅視為事後的佐證，仍需進一步探討。

(二)稅局回應

按營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第94條之1第1款及第2款²³及第94條之1第1款規定之「不應由營利事業本身負擔」，非僅限於買賣雙方(出口廠商與國外客戶)間可歸責性之認定，如經調查認定發生之損失應歸責於加工廠商(供應商)，亦屬不應由出口廠商本身負擔，是不得將其認列為外銷損失。至加工廠商應負之賠償責任，出口廠商對之有請求權，可轉向加工廠商索賠。

出口廠商對供應商請求賠償之收益認列時點，依查核準則第27條²⁴規定，會計基礎採用權責發生制，收益應於確定應收時列帳。但因特殊情形(依具體情事收入或收益之有無或數額客觀上自始即無法預估，例如損害賠償請求權最後到底可否成立，請求權成立後可以請求多少金額，不待法院判決，即無從知曉)，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。其可能情形分述如下：

1. 供應商對於應負之賠償責任**如未爭執**，於得行使請求權時即確定由供應商負責全部賠償，則如上開第二點所述，損失即轉由供應商負擔，出口廠商不得認列外銷損失，亦無須認列供應商賠償收益。
2. 供應商對於應負之賠償責任**尚有爭執，經和解或訴訟程序**：
 - (1) 如確定供應商仍應負責全部賠償，則外銷損失及賠償收益均無須認列。
 - (2) 如確定供應商應賠償金額大於原賠償國外客戶金額，則應就差額於確定時認列收益。
 - (3) 如確定供應商應賠償金額小於原賠償國外客戶金額，則應就差額於確定時認列外銷損失。

(三)評析

根據財務會計準則公報第32號第4段，收入應於已實現（**Realized**）或可實現（**Realizable**），

²³ 營利事業所得稅查核準則第94條之1第1款及第2款規定：「外銷損失：一、營利事業經營外銷業務，因解除或變更買賣契約致發生損失或減少收入，或因違約而給付之賠償，或因不可抗力而遭受之意外損失，或因運輸途中發生損失，經查明屬實者，應予認定。其不應由該營利事業本身負擔，或受有保險賠償部分，不得列為損失。二、外銷損失之認定，除應檢附買賣契約書（應有購貨條件及損失歸屬之規定）、國外進口商索賠有關文件、國外公證機構或檢驗機構所出具足以證明之文件等外，並應視其賠償方式分別提示左列各項文件：……」

²⁴ 營利事業所得稅查核準則第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以『應收收益』科目列帳。但年度決算時，因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。」



且已賺得 (Earned) 時予以認列。在採用權責發生制的企業中，收入認列依據「特定經濟事實」是否符合「已實現」和「已賺得」兩項要件為準則，並根據此確認所得。對於「已實現」的判斷，無論是現實終局取得，或是法律上已取得給付請求權（且具收現可能性），均須強調其「終局性」與「確定性」²⁵，以確保財務資訊的真實性與可靠性。

營利事業所得稅以中華民國境內經營之營利事業為對象，並以已實現及已賺得之「所得」為稅捐客體²⁶。若賠償責任的合法性遭供應商依民事法質疑，並引發民、刑事訴訟爭議，則該筆款項最終能否「確定」歸屬，仍存在不確定性。且供應商爭議越激烈，訴訟結果的不確定性越高，該賠償款項的「確定」可能性就越低，更可能在法律與會計上被認定為或有債權，而非已實現的債權收入。因此，對於該款項的法律與財務定性，應綜合考量財務會計準則的相關規範，以確保認列的適法性與合理性。

在漏稅違章的處罰上，納稅義務人違反誠實申報義務為前提。根據自動報繳制，本文建議納稅義務人得充分揭露賠償收益之請求情形，以作為判斷是否違反誠實義務的依據。判斷標準應依其報繳時是否完整揭露該賠償收益的請求而定。若已誠實揭露，僅因該稅捐客體的法律屬性存在爭議，未繳納相應稅款，則難以認定構成漏稅違章。

九、涉外民事法律請求權時效問題

(一)提案說明

涉外民事案件的請求權時效涉及國際法律衝突。台灣法院依「涉外民事法律適用法」第36條，按請求權發生之法律關係適用相關法律。若債權受外國法管轄且其對時效有特殊規定，台灣法院會考量該規定是否與台灣法律相符。

若為境內外企業合作，約定支付境外推銷佣金，但因疫情影響供應鏈及資金周轉，境內企業未能按期支付，且境外企業已逾兩年未請求。依所得稅法第24條第2項，應付未付的債務若逾時效未給付，應轉列其他收入，待實際給付時再列為營業外支出。

本案中請求權時效是否適用民法第125條至第127條，需進一步探討。若雙方均為境內企業，

²⁵ 所得稅法第22條第1項規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」所謂權責發生制，依商業會計法第10條規定，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄。營利事業所得稅查核準則第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以『應收收益』科目列帳。但年度決算時，因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。」

²⁶ 最高行政法院 112 年度上字第 151 號判決參照。

則適用民法時效規定；若有一方為境外企業，因涉及跨國法律適用，僅依台灣法律可能無法全面涵蓋情況，判斷結果在國內外也未必互認，因此需考量跨國法律及請求權時效的影響。

(二)稅局回應

- 一、涉外民事法律適用法第20條規定：「法律行為發生債之關係者，其成立及效力，依當事人意思定其應適用之法律。當事人無明示之意思或其明示之意思依所定應適用之法律無效時，依關係最切之法律。法律行為所生之債務中有足為該法律行為之特徵者，負擔該債務之當事人行為時之住所地法，推定為關係最切之法律。但就不動產所為之法律行為，其所在地法推定為關係最切之法律。」
- 二、爰營利事業應付款項逾請求權時效尚未給付，而未能提出未逾請求權時效之確實證明文件者，稽徵機關始得依帳載債務發生日期及民法規定消滅時效期間認定時效消滅年度，轉列該年度之其他收入。故須視個案情形確認請求權可行使之日及是否有時效中斷情事，以憑依民法規定認定時效消滅年度轉列收入。
- 三、倘債權人為境外營利事業，依涉外民事法律適用法規定，雙方適用準據法之情況繁多，亦須營利事業提供相關證明文件，就個案事實認定其適用之準據法，如營利事業未能提供相關證明文件，則依查核準則第108條之2第1項²⁷規定，其請求權消滅時效適用之準據法為本國民法。

參、結論

近年來，稅務座談會的重要提案聚焦於特定稅務議題，包括所得稅、營業稅、遺產與贈與稅、海外所得申報及投資稅務優惠等，旨在協助與會者更清楚理解法規適用範圍，並探討企業或個人在不同情境下的稅務處理方式。透過這些討論，不僅幫助納稅人正確申報，亦提醒其關注稅務風險，避免因誤解法規或未及時調整策略而違反稅法。此外，稽徵機關在執法時，亦應秉持合義務性裁量原則，確保未逾越法定裁量範圍，並避免裁量濫用、裁量怠惰或違反比例原則，以維護稅務公平與法治精神。

²⁷ 營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第108條之2第1項規定：「營利事業帳載應付未付之帳款、費用、損失及其他各項債務，逾請求權時效尚未給付者，應於時效消滅年度轉列其他收入，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。請求權可行使之日與帳載債務發生日期不同，或有時效中斷情事，致未逾請求權時效者，應由營利事業提出證明文件據以核實認定；未能提出確實證明文件者，稽徵機關得依帳載債務發生日期及民法規定消滅時效期間認定時效消滅年度，轉列該年度之其他收入。」



113年度憲判字第11號判決對於擬制遺產課稅規範設計之啟示(一)

蔡孟彥¹

壹、憲法法庭對於遺贈稅法修正之意見與回應

就法規範是否違憲之審查並進而予以非難之判斷，無論是以以前的大法官解釋或是現在的憲法法庭，就涉及租稅之案例一直佔有相當大之比例，無論是大法官解釋或憲法法庭所為之判斷其違憲審查之結果為何，經過實體審查後之結果，對於實務運作或相關法規範之修正都發揮相當之影響力！也可能成為日後稅務行政上必須要予以遵循之基本原則，例如釋字第420號第一次肯認實質課稅原則後，該原則對於稅務行政之影響應該是無庸置疑的！又由於其在違憲審查後又有權就審查標的予以非難，且依據憲法訴訟法第38條第1項規定，憲法法庭所下判決具有拘束各機關及人民之效力²；各機關並有實現判決內容之義務。是以當憲法法庭判決宣告某一法規範違憲而應於一定期間

內予以修正時，作為該法規範之主管機關與立法機關如何回應憲法法庭之判決，以及在法規範未修正前行政法院如何審理類似案件之態度，就值得各界持續關心。

憲法法庭於去年(113年)所做成113年度憲判字第11號判決中，就法規範審查之部分，固然於主文中指出遺產及贈與稅法第15條第1項第1款之擬制遺產規定，認定其不符憲法第7條保障平等權之意旨要求立法機關應於該判決公告之日起2年內，依該判決意旨檢討修正相關規定，憲法法庭並進一步指出於修法完成前，相關機關應依該判決意旨辦理。從判決主文觀察，憲法法庭所非難者雖僅及於遺產及贈與稅法第15條所規定之擬制遺產規定部分，但若觀察憲法法庭於判決理由書最後所指出：「…惟自遺贈稅法制定至今已相隔50餘年，相關機關允宜充分考量社會背景、科技及稽徵技術

¹ 臺北商業大學財政稅務系助理教授

² 在憲法訴訟法制定前，違憲審查之效力一開始是透過大法官釋字第185號解釋所揭示。

之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨…」之全面檢討遺贈稅法之期許，遺贈稅法後續之修正，究竟會僅就主文所宣告違憲範圍之遺贈稅法第15條擬制遺產課稅部分為之，抑或體察憲法法庭期望通盤檢討修正遺產稅制之建議，對遺贈稅法為全面之修正，就是一個影響我國遺贈稅制之後發展之關鍵。採取前者的話對於現行遺贈稅制之衝擊固然最小，但若採行後者之通盤檢討修正的話，對於遺贈稅租稅規劃之影響範圍與程度，就非三言兩語所能描述。

另一方面，由於在本號判決中，憲法法庭對於做為審查客體之擬制遺產課稅部分，僅做成限期失效之違憲宣告而非立即失效，是以在現行規定未修正前，行政法院或稅捐稽徵機關對於未確定之相關事件，將會採行如何之解決方式，也是值得研究之議題，尤其是針對本判決中之聲請人一之案例事實，就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，於繼承關係發生時又拋棄繼承，導致其他繼承人就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅之結果，是否在遺贈稅法第15條修正前，稅捐稽徵機關會如同財政部在該判決審理過程中所陳述，對於與本案相同之案件得以實質課稅之法理，要求擬制遺產之受贈人負擔遺產稅之繳納，應密切注意實務上可能發生之變化？雖然以往稅捐稽徵機關對於處理此類案件時，並未以實質課稅之法理積極回應之，但在本判決做成後與相關法規修

正前之空窗期，本文並不認為稅捐稽徵機關依然會維持以前消極以對之作法，尤其是在遺贈稅法第15條就擬制遺產之課稅上被憲法法庭宣告違憲之前提下，先前之作法猶如行政怠惰，但若真的做法改變，又應如何論述實質課稅原則之正當性，納稅人又應如何予以回應，又是另一個重要的議題。

此外，在本判決中就聲請人二部分，關於被繼承人之配偶就其被認為受有擬制遺產之部分，卻無法行使剩餘財產差額分配請求權而自遺產總額扣除之部分，雖亦遭憲法法庭認定有違憲法第7條保障平等權之意旨，憲法法庭亦要求應於2年內修正相關規定。但本文認為，此一違憲宣告本屬不必要，且憲法法庭對於聲請人二部份之判決部分，認為被繼承人之配偶，就擬制遺產之課稅上，欠缺相當於遺產及贈與稅法第17條之1所定剩餘財產差額分配請求權，應自遺產總額扣除規定之見解，反而是以複雜之方式解決單純問題之結果，因為在類似案件中遺贈稅法第17條之1有關生存財產差額分配請求權之扣除，本來就應該予以適用，是財政部系爭函釋誤解民法規範於租稅效果決定時，在具體案例應如何適用所導致，而這其實也是既然遺贈稅制在本質上應與民法親屬編及繼承編具有高度之互動性，但在民法中有關身分關係之規範已有所修正時，在我國遺贈稅法中並未能立即予以回應，而是靠著為數甚多之解釋函令面對民法修正規定所造成之



影響，以至於若誤將民法規範之立法目的套用於遺贈稅租稅效果之決定上，就可能產生不合法理之結果，而此正是本判決聲請人二所面對之情形。然而，就該部分之解決，其實行政法院於訴訟審理時，若能體察稅捐稽徵機關在類似案件中所援引之台財稅字第09600410420號函，屬於對於生存配偶於遺產稅申報時主張剩餘財產差額分配請求權之不當限制，而在判決中做成不受該號函釋拘束之結論即可解決類似案件之爭議，不過因為該函釋在本判決中並未成為判決宣告違憲之法規範標的，是以在立法機關修正遺贈稅法第15條前，行政法院是否會如此為之，本文認為行政法院在相關規定修正前，還是能不待修法結果而逕為判決之空間。

最後，就憲法法庭於判決理由書中之最後段，期望通盤檢討遺贈稅之意見，本文認為稅務工作者對於稅制健全化之目標，應有盡力促成之必要性，是以在介紹本判決之內容時，也會及於採行遺產稅制之立法模式所可能產生之問題點、是否應繼續維持遺產稅制設計之說明供各界繼續討論之參考。然限於篇幅之緣故，本次僅先就現行遺贈稅法第15條規範與執行上之問題點為扼要之介

紹，而就聲請人二所涉及生存配偶剩餘財產差額分配請求之扣除，與前述所提及之未來可能的修正方向與配套，將會在之後的文章中陸續說明。

貳、作為防杜規避遺產稅之擬制遺產規定所引發之爭議

一、遺產稅與繼承稅之區分

對於被繼承人死亡後所遺留財產之課稅模式，一般而言，可分為「遺產稅」（以被繼承人所遺留之財產作為租稅客體）與「繼承稅」（以繼承人所取得之遺產作為租稅客體）二種類型³，在我國亦有學者將對於遺產課稅之類



³ 根據統計在OECD的會員國中，採取繼承稅制之國家占較多數。參見，三木 義一，『よくわかる税法入門』，有斐閣，2007年，頁236-237。

型區分為「總遺產稅」制與「分遺產稅」(即繼承稅)制⁴。但所謂的遺產稅或繼承稅之立法模式，並非是屬於楚河漢界之區分，某些國家在遺產稅（或繼承稅）制設計之實踐上，則可能有兼採二種立法模式之情形，例如，在美國便有許多州之遺產稅法採取併用之立法模式⁵，在法國亦有相同之情事發生（在法國，於法國大革命之後，因為在保障私有財產制度之目的下，抑制國家對於私有財產之介入，所採取之方式為輕課之遺產取得稅，但在1917年之後則是亦引進遺產稅之規範方式，形成遺產稅與遺產取得稅併用之情形）⁶。

二、我國採取課徵遺產稅之立法模式

依據我國遺產及贈與稅法第1條規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。（第一項）經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。（第二項）」。⁷第13條本文：「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定

計算之遺產總額，減除第十七條規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：…」，從上述之規定可以看出我國遺產及贈與稅法所採取之立法主義為「遺產稅」，而不是「繼承稅」⁷。相同見解也可見諸於最高行政法院109年度大字第3號裁定，最高行政法院於該號裁定中指出，由於遺產稅係「針對遺產課稅」，原則上亦應以「遺產」繳納遺產稅，而無需使用到為納稅義務人之繼承人自有財產繳納遺產稅。

三、防杜遺產稅規避之方式

由於在立法政策上若決定要針對被繼承人所遺留財產課稅時，就必須考量因為針對遺產課稅之時間點為被繼承人過世後，是以在立法上若無贈與稅做為配套措施時，即可能形成對於遺產課稅之漏洞。是以在各國的立法模式中，贈與稅之設計乃是用以作為遺產稅（或繼承稅）之配套措施，在制度設計上若僅有遺產稅（或繼承稅）之設計，但卻漏未規定贈與稅⁸或是贈與稅所適用之稅率低於遺產稅（繼承稅），則被繼承人將可能藉由「生前贈與」，以減輕日後所產生之租稅負擔⁹。由於贈與稅

⁴ 王建煊，『租稅法』，作者自印，2006年第30版，頁243。

⁵ 北野 弘久編，『現代稅法講義』，法律文化社，2000年3版，頁162。

⁶ 水野 忠恆，『租稅法』，有斐閣，2005年2版，頁576。

⁷ 王建煊，同前註4，頁243。葛克昌，『稅法基本問題』，元照出版公司，2005年，頁189。

⁸ 例如，1960年代之前的英國，擁有大筆資產之富裕人士常藉由生前贈與以減輕將來所須負擔之遺產稅負擔。水野 忠恆，同前註6，頁632。

⁹ 水野 忠恆，同前註6，頁579。



乃是作為遺產稅（或繼承稅）之補充稅（back stop）用途，¹⁰因而在法制度之設計上往往將二者規定於同一部法律中。例如：台灣之「遺產及贈與稅法」與日本之「繼承稅法」皆為如此。但若從遺贈稅制之發展過程中，二者卻未必於同一時間點出現於法制度上。例如：在台灣，於1973年2月6日廢止「遺產稅法」改制定「遺產及贈與稅法」前，對於贈與行為並未有需負擔贈與稅之規定。同樣的情形也出現於日本，在西元1905年正式施行繼承稅法時，並未包括贈與稅之部分，贈與稅之引進於日本必須要等到二次世界大戰結束之後。¹¹再者，也由於贈與稅與遺產稅（或繼承稅）間之緊密關係，所以在立法主義上採取遺產稅或繼承稅模式，對於贈與稅之規範內容亦會有所影響。例如：若採取「繼承稅」之模式所設計出之繼承稅制，從贈與稅作為繼承稅之補充規定之觀點而言，贈與稅之納稅義務人應為受贈人（參閱，日本「繼承稅法」第二十一條）；反之，如果是以「遺產稅」之觀點設計繼承稅制時，則在贈與稅制之設計上，贈與稅之納稅義務人應為贈與人（例如：台灣「遺產及贈與稅法」第七條第一項）。¹²

在我國對於遺產稅制之設計採總遺產稅之前提下，關於遺產稅課徵之規範上處處可以看到與民法規定連動之情形，尤其是在課稅主體要件之設定上，遺產及贈與稅法第6條規定第一順位之納稅義務人為遺囑執行人而非繼承人，更是總遺產稅制下之代表規定，畢竟在總遺產稅之概念下，遺產稅為遺產之負債，在清償負債後繼承人才能進一步行使分割遺產之權利¹³。此外，在總遺產稅之前提下，遺產及贈與稅法第15條有：「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。…」之擬制遺產課稅之規定，也是屬於防杜遺產稅規避之方式，以避免被繼承人利用生前贈與之方式規避日後之遺產稅。

四、面對以拋棄繼承方式迴避遺產稅之作法應如何回應

如前所述，雖然遺產贈與稅法第15條有關擬制遺產課稅的部分，即是屬於防杜遺產稅租稅規避之防範措施，但另一方面，由於我國遺贈稅制所採取之立法例為總遺產稅制，因此對

¹⁰ 北野 弘久編，同前註5，頁180。

¹¹ 詳細說明參閱，安藤 実，「相統稅の史的考察」，收錄於『相統稅制の再検討』，法律文化社，2003年，頁25-30。

¹² 三木 義一，同前註3，頁235。北野 弘久編，同前註5，頁163。

¹³ 遺產稅納稅義務人繳清應納稅款等後，主管稽徵機關才會發給稅款繳清證明書(也可能是情形發給核定免稅證明書或不計入遺產總額證明書，參見，遺產及贈與稅法第41條)，之後地政機關及其他政府機關，或公私事業辦理遺產或贈與財產之產權移轉登記時，於當事人檢附稽徵機關核發之稅款繳清證明書等時才能為移轉登記(參見，遺產及贈與稅法第42條)。

於在產生擬制遺產課稅之前提下，若依法應為納稅義務人之部分繼承人拋棄繼承時，稅捐稽徵機關應如何面對，在現行法之規範基礎下並未有明確之答案。也因此，當發生如本判決聲請人一之情形，當配偶先受有贈與而在須負起遺產稅之繳納義務時，又拋棄繼承，若無法要求該受有贈與之配偶亦有負起遺產稅之繳納義務時，對於其他繼承人而言確實會形成不公平之結果，尤其是在本判決中，在採取總遺產稅之立法模式下，作為納稅義務人之繼承人必須先繳納遺產稅後，方得取得遺產之繼承權利。但現實的狀況卻是，在適用遺贈稅法第15條擬制遺產課稅規定之前提下，由於產生現存之遺產上不足以繳納遺產稅之窘境，是以雖然繼承人未拋棄繼承，但若僅由其負擔遺產稅之繳納義務時，將形成該繼承人根本無法繼承遺產，而受有擬制遺產之受贈人卻可因拋棄繼承之主張，而無須負擔該等擬制遺產課稅義務之結果。

面對此一不合理之情形，聲請人一為臺北高等行政法院認為，在前開法律規範之適用下產生原告所應納稅額超出因繼承所得之財產，認所應適用之系爭規定牴觸憲法，裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲。其意見略為，系爭規定全面剝奪繼承人因繼承而取得之遺產，已絞殺人民之繼承權。且系爭規定未區分受贈人是否拋棄繼承，一概使未拋棄繼承之繼承人負擔因他人受贈而加重之遺產稅負，使納稅義務人為

他人應該負擔之遺產稅負責，違反量能課稅原則，而牴觸憲法第7條平等原則。

針對臺北高等行政法院對於系爭規定之質疑，財政部則是略以下述2點，回應系爭規定違憲之指摘：(1).無論其他繼承人是否拋棄繼承，繼承人僅以遺產為限，負清償遺產稅債務之責任；生前贈與完納贈與稅者，亦得為稅額扣抵，故系爭規定符合比例原則，未侵害人民受憲法第15條保障之財產權。(2).受被繼承人死亡前2年內贈與之繼承權人以拋棄繼承規避遺產稅，稽徵機關得依納稅者權利保護法第7條第3項規定認定該拋棄繼承人屬遺產稅納稅義務人，負遺產稅繳納義務，藉合憲性解釋使拋棄繼承之配偶共同負擔遺產稅納稅義務，無違憲法第7條保障平等權之意旨。

不過，即便從財政部之陳述意見觀察，稽徵機關或可以依據納保法第7條規定，透過實質課稅原則之解釋方式認定拋棄繼承人屬遺產稅納稅義務人，而應負遺產稅繳納義務，但從本案例中觀察，稽徵機關並未如此為之，所以才會有本件判決聲請人一之提出釋憲聲請。而針對財政部此一主張，憲法法庭雖然認為納保法第7條第3項之租稅規避條款並無法作為治癒系爭規定違憲瑕疵之理由，但真正的原因是憲法法庭認為財政部在陳述意見時，無法說明被繼承人贈與時依遺贈稅法第20條第6款規定之法律明文免稅，如何連結於租稅規避，憲法法庭並未全面否認被繼承人透過生前贈與配偶之



方式，以達成配偶日後形成免除遺產稅繳納義務之行為係屬租稅規避，在本判決審理過程財政部未能說服憲法法庭之部分，亦即從生前贈與到日後拋棄繼承係屬非常規安排之部分，在相關規定修正之前，財政部是否可能透過解釋令函之方式，說明可能的判斷基準以為稽徵機關處理類似案件之審查依據，值得稅務工作者留意發展動向。本文並不認為，相同的案件在

相關規定未修正前，依然有同樣的操作空間，尤其是在財政部已經指出此類案件之處理模式，得以實質課稅原則方式為之前提下，過度依循先前作法可能會面臨不同的結果。

本系列文章，之後會再繼續討論擬制遺產課稅與生存配偶剩餘財產差額分配請求之扣除爭議，亦即本判決聲請人二部分所主張者。



無償供公眾通行之法定空地之地價稅—憲法法庭112年憲判字第19號判決評釋

范文清

東吳大學法律系專任副教授，德國哥廷根大學法學博士

一、憲法法庭112年憲判字第19號判決所引發的問題

土地稅減免規則第9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」準此，無償供公眾通行的私人土地，免徵地價稅。就此大致有一定的共識。但是，此等土地倘若是建造房屋應保留之法定空地，卻不得免徵。對彼此的爭議始終不斷，蓋此等土地往往也同時是無償供公眾通行之私人土地，依據上開減免規則但書之規定必須徵收繳納地價稅。法定空地在土地稅上為何受到完全不同的評價？

對此問題，憲法法庭112年憲判字第19號判決認定，土地稅減免規則第9條但書規定「與憲法第7條平等原則尚無違背」。有趣的是，本號判決的審查基準是**平均地權**的基本國策：「基於平均地權之基本國策，為了促進土地有效利用，適當分配土地利益，地價稅之課

徵，應以平均地權為政策目標。……為了發展經濟、促進土地利用、增進社會福利等目的，土地稅法及平均地權條例授權行政院訂定關於減免地價稅之標準及程序（土地稅法第6條、平均地權條例第25條規定參照），行政院依此授權訂定土地稅減免規則（土地稅減免規則第1條規定參照）。土地稅減免規則第9條……前段規定是因為私有土地之所有人既無償提供該土地供公眾通行，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。……」令人好奇的是，租稅通常是以量能課稅原則作為違憲審查的基準。本件判決卻罕見的以平均地權的基本國策作為違憲審查基準，容有究明之必要。

憲法法庭緊接著又指出：「該條但書（即系爭規定），則規定無償供公眾通行之道路土地如屬建造房屋應保留之法定空地部分，



即不予免徵地價稅。其目的係為**顧及租稅公平負擔**，避免免稅之條件過度寬鬆，其目的核屬正當。」換句話說，大法官在同一段判決理由當中才提出要以平均地權作為審查基準。緊接著卻改口只提到租稅公平負擔。似乎看不太出來，租稅公平負擔與平均地權的基本國策有什麼關聯性。隨後，憲法法庭在判決理由第22段接著強調：「按依建築法之規定，建築基地於建築物本身所占之地面之外，尚須保留法定空地，係基於**法定空地具維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效果……**。是法定空地屬建築基地之一部分，**提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能**，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有**改建或實施都市更新**，該法定空地之**所有權人尚得參與分配更新後之房地**，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響。是對土地所有人而言，建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍**維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益**，與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，在建築法上

之性質與功能不同。法定空地供公眾通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。系爭規定因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第7條規定之平等原則，……」令筆者感到困惑的是，假使以平均地權作為審查基準，筆者看不出來建築上的種種利益與平均地權的基本國策有何關係。其次，如果以量能課稅原則作為審查基準，法定空地對建築物提供了日照採光等建築上的利益，這對土地所有權人提供了什麼經濟上納稅能力的增益，所以必須課徵地價稅？第三，法定空地就算將來可能發生改建或都更的利益，這是尚未發生的期待利益，又對土地所有權人提供了什麼經濟上納稅能力的增益，所以必須課徵地價稅？

由此可見，針對法定空地是否應課徵地價稅的問題，憲法法庭112年憲判字第19號判決似乎反而引起了更多的問題，從而有究明之必要。下文乃先確認地價稅課徵的正當化基礎（二），再據以探究建築物的法定空地是否以及如何課徵地價稅（三）。¹

¹ 至於土地稅減免規則不符合法律保留原則與租稅法定原則，已經是老生常談，筆者不擬在本文中繼續深論。

二、地價稅的正當化基礎

（一）對平均地權作為審查基準的批評

首先應究明者為，憲法法庭在本號判決裡是以平均地權作為違憲審查的基準。但是，這裡涉及的是地價稅的課徵與否的問題。平均地權是適當的違憲審查基準嗎？

筆者當然同意，促進土地有效利用是很重要的公益。為了達到這個目的，平均地權條例制定有規定地價、照價徵稅、照價收買、漲價歸公等一系列規定。但是，土地是否有效利用，與納稅義務人經濟上的給付能力是否有所增益，顯屬二事。因為土地蓋成摩天大樓是有效利用，土地蓋成台積電工廠是有效利用，土地蓋成豪宅是有效利用。但是土地供作道路、公園、疏洪河道、垃圾焚化廠也是有效利用。由此可見，土地有效利用，未必會對土地所有權人帶來經濟上的利益，從而不是課徵地價稅的合理理由。

退步言之，憲法法院捨量能課稅原則，而執土地有效利用作為地價稅的正當化理由：『基於平均地權之基本國策，為了促進土地有效利用，適當分配土地利益，地價稅之課徵，應以平均地權為政策目標。本此意旨，土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」為了發展經濟、促進土地利用、增進社會福利等目的（筆者按：這顯然

是土地稅法第6條所規定之目的），土地稅法及平均地權條例授權行政院訂定關於減免地價稅之標準及程序……，行政院依此授權訂定土地稅減免規則……。就算平均地權、發展經濟、促進土地利用、增進社會福利可以作為地價稅的正當性基礎吧，那麼地價稅就是管制誘導性的租稅了。或者，至少地價稅的減免是管制誘導型租稅了。筆者當然熟知，租稅法領域裡有很多管制誘導性租稅。有疑義的是，倘若無償供公眾通行之道路土地有助於土地有效利用，從而應該給予租稅優惠。但是此等土地若屬建造房屋應保留之法定空地，仍然是無償供公眾通行之用，難道不是有效利用？為何要課徵地價稅？





再退步言之，此等情形倘若無鼓勵必要，是否反而是用租稅的手段誘導土地所有權人封閉土地不令通行，以填補其不利益。這樣算是土地有效利用嗎？

退百步以言之，就算此時法定空地對建築物提供了日照採光等建築上的利益，甚至土地所有所有權人將來可能在改建或都更時會得到利益，此等土地也仍然是供公眾通行之用，從平等原則的角度而言，應該也要免徵地價稅才是。²

退萬步以言之，在單純無償供公眾通行之用時，對公眾有益，卻對土地所有權人形成特別犧牲，此時免徵地價稅，大抵沒有異見。但是，此等土地若為建築房屋應保留的法定空地，公眾可以獲得無償通行的利益，土地所有權人獲得建築上的利益，也獲得改建或都更時的利益，在這種雙贏的情況下，反而要對土地所有權人課徵地價稅。系爭法條一定要把土地所有權人之利益除之而後快，陷土地所有權人於特別犧牲不可嗎？準此可以發現，土地稅減免規則第9條之規定，恐有違背平等原則之嫌。如此奇異的結果，益證土地有效利用不應是課徵地價稅的正當化理由。

（二）地價稅的正當化基礎

依據德國法上的一般見解，課徵地價稅的正當化基礎在於量益原則（Äquivalenzprinzip）。³按地方自治團體對當地居民提供生存照顧（Daseinvorsorge）的給付，這與土地稅的收益之間具有緊密的連繫。這些生存照顧的給付與當地居民，特別重要。⁴因此，土地稅事實上是對地方自治團體興辦街道、基礎設施以及其他公共設施的補償。況且，土地稅的稅負對土地所有權人而言算不上是負擔，因為在德國賃屋而居是常態，這項稅捐反正可以轉嫁予承租人負擔。⁵黃茂榮教授的見解亦取向於此。依其見解，財產稅縱使不是針對國家對土地所有權人特別提供之保護服務的對待給付，至少是為其土地之使用收益，對於社會帶來之外部成本（例如擁擠交通或污染環境）的補償。透過管制或財產稅之課徵將土地用益之外部成本內部化為該土地之用益的成本，符合補償正義的要求，維持財經行政的中立性。⁶

但是，國內一般見解則認為地價稅仍應以量能課稅原則作為正當化的基礎。依其見解，持有財產通常會有應然收益（Soll-Vermögenserträge），使財產擁有者具有應然

² 相同見解：林明鏘，供大眾通行法定空地之課稅問題－評憲法法庭112年憲判字第19號判決，月旦裁判時報，第145期，2024年7月，第18頁。

³ Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, 1971, S. 714; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium zur Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftreihe Heft 41, 1989, S. 36.

⁴ BFH v. 20.12.2002.

⁵ Max Troll / Dirk Eisele, Kommentar zum Grundsteuergesetz, 10. Aufl., 2010, S. 18.

⁶ 黃茂榮，不動產稅及其對不動產產業的經濟引導，收於：稅法總論，第三冊，2008年，2版，頁494-496。

的稅捐負擔能力（Soll-Leistungsfähigkeit），因而可以對財產擁有者課稅。⁷陳清秀教授即認為，財產（Vermögen）也可以表彰一個人的經濟上給付能力，因此，適當作為課稅的對象。財產稅的目的是對於所得課稅，亦即是收益稅的性質。它應從財產的所得中繳納。但此一財產收益稅並不以實際所得為前提，而是應有的收益稅（Soll-Ertragsteuern）。它是對於特定的財產本體的潛在收益能力（應有的收益能力）課稅。⁸行政法院54年判字第36號判例亦強調：「關於地價稅，係依土地所有權人所申報之地價數額，照規定之累進稅率徵收之，自非稽徵機關所得任意變更稅率而予減課，縱如原告主張，自五十一年起，經本件土地承租人申請臺北市府強制減定租金後，原告所收地租不敷繳納地價稅，亦屬立法上之問題，不能以此為減低稅率之依據。」另外，行政法院73年判字第1489號判決亦謂：「本件原告主張因系爭土地被他人占用，涉訟法院判決敗訴，致未能收回土地，全無收益，申請暫緩繳納七十一年下期地價稅，核與上開規定不合，被告機關乃核復不准，自屬有據。」

就地價稅的應以量益原則或量能課稅原則作為其正當化基礎，本文不擬深入討論這個大哉問。⁹下文姑且以國內通說所採取的量能課

稅原則為基礎，探討無償供公眾通行之道路土地與法定空地是否應課徵地價稅的問題。

三、法定空地與地價稅減免

（一）無償供公眾通行之道路土地的地價稅

如前所述，土地是否應課徵地價稅，應取決於土地的應然收益。然而，倘若土地已屬「無償供公眾通行之道路土地」，土地所有權人固然仍保留對該土地的所有權，但對該土地的使用支配處分權則完全不復存在。有鑑於憲法第15條財產權的保護內涵在於對於財產的私使用性，也就是依據財產權人的自由意志，對所屬財產自由使用收益處分的權利。是否保有所有權，只是私使用性的其中一部分而已。因此，倘若土地已無償供公眾通行，從財產權保障的角度而言，應該予以徵收。誠如司法院釋字第400號解釋所指出者：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路

⁷ BVerfGE 93, 121(139); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, S. 922 ff.

⁸ 陳清秀，稅法總論，2012年，7版，頁31。陳明燦教授之見解似應歸屬於此。參見氏著，我國土地稅及其優惠制度之法制分析，收於：氏著，土地法專題研究，2010年，初版，頁413。

⁹ 詳細分析請參見范文清，土地稅，收於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，2015年，第338頁以下。



符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。」

至於在尚未徵收之前，由於土地所有權人對於此等土地已經沒有使用收益處分之權能，自然也就沒有潛在收益的可能，本來就沒有課徵地價稅的正當性。另一方面，免徵地價稅其實是在未徵收之前最起碼的補償方式。總不能在剝奪了土地的使用收益處分權能之後，連土地所有權人的固有財產也要賠進去吧。準此，前述土地稅減免規則第9條前段有關無償供公眾通行之道路土地，地價稅或田賦全免之規定，應值肯定。

（二）法定空地的地價稅

有疑義者為，倘若此等無償供公眾通行之土地係屬建築物的法定空地，是否應課徵地價稅？

土地稅法上沒有就法定空地這個概念加以定義。這個概念規定在建築法第11條1項：「本法所稱建築基地，為供建築物本身所占之地面及其所應留設之法定空地。建築基地原為數宗者，於申請建築前應合併為一宗。」簡單來說，法定空地即指建築基地必須依法保留一定面積比例的空地，也就是建築基地面積減除建築物面積之餘額。法定空地是申請與核發建築執照的必要項目。此觀同條第2項：「前項法定空地之留設，應包括建築物與其前後左右之道路或其他建築物間之距離，其寬度於建築管理規則中定之。」以及建築基地法定空地分割辦法第2條第1項：「直轄市或縣市主管建



築機關核發建造執照時，應於執照暨附圖內標註土地座落、基地面積、建築面積、建蔽率，及留設之空地位置等，同時辦理空地地籍套繪圖。」自明。建築法之所以規定應留設法定空地，其立法目的誠如憲法法庭在判決理由第22段所指出者：「按依建築法之規定，建築基地於建築物本身所占之地面之外，尚須保留法定空地，係基於法定空地具維護建築物通風採光，預防建築物過度密集，並有助於景觀視野及消防效果（立法院公報第72卷第101期院會紀錄第18頁及第40頁參照）。是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同。」簡單來說，由於法定空地包括了建築物週遭的道路，以及與其他建築物的間隔，對於住戶而言，法定空地的目的主要在於保障建築物有足夠的日照、通風、採光、防火等功能，並提高居住的舒適及安全性。對於都市而言，法定空地則是為了防止建築物之間過於擁擠，有助於城市規劃和建築設計。

準此應該足以確認，法定空地是建築房屋所不可或缺的一部分，此等土地已計算入建築物在申請建築執照時的建蔽率當中，是建築基地上依法所應保留的最小法定空地面積。也就

是說，這些土地並不是平白空在那裡，建築基地所有權人就此等土地，其實已經享有建築的利益了。既然如此，法定空地不論是否無償供公眾通行，皆不得免徵地價稅。土地稅減免規則第9條但書之規定，應值贊同。¹⁰

與此具有相同利益狀態者為，留設空地是為了獲得容積獎勵目的。此觀依建築技術規則建築設計施工編第283條規定：「本章所稱開放空間，指建築基地內依規定留設達一定規模且連通道路開放供公眾通行或休憩之下列空間：……」再依同編第285條規定：「留設開放空間之建築物，經直轄市、縣（市）主管建築機關審查符合本編章規定者，得增加樓地板面積……」自明。對於此等開放空間，楊惠欽大法官於112年度憲判字第19號判決的不同意見書即特別指出，此等為取得建造執照所必要留設之法定空地，但另獲有如容積獎勵之利益者，雖亦係為獲取建造執照而依相關建築法規之規定而留設，而所留設之法定空地中屬「通道用途」者，因屬為取得建造執照以建築房屋之必要條件，是其供作基地內通道之通行言，係不具無償性。就算此等土地供不特定多數人（公眾）通行使用，又因另獲有如容積獎勵之利益，故亦應認不具無償性。從而應課徵地價稅。歸納以言，此等土地因為得到容積獎勵的更多建築上的利益，此等土地作為空地，並無

¹⁰ 相同見解：陳立夫，無償供公眾通行土地之地價稅－最高行政法院111年度上字第354號判決解說，月旦法學雜誌，第346期，2024年3月，第160頁。



限制或侵害財產權可言，自應課徵地價稅。

有趣的是，憲法法庭除了以上開理由肯認土地稅減免規則第9條但書規定的合憲性之外，另外還舉出了第二個理由：「次按法定空地屬建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地之所有權人尚得參與分配更新後之房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響。」質言之，憲法法院把法定空地將來在建築物改建或參加都市更新時，可以參與分配更新後房地的利益亦認為是法定空地的利益，從而可以據以對法定空地課徵地價稅。然而，此等利益在將來是否會發生，何時會發生，利益的內容如何，皆尚在未竟之天，至多只能算是期待利益。從量能課稅原則的角度，期待利益是否足以作為課徵地價稅的正當化理由，實可置疑。

（三）自願空地的地價稅

除了上開法律規定必須留設的法定空地之外，人民有時會在法定規定的範圍之外，自願留設空地（為行文方便，以下姑且簡稱「自願空地」）。人民之所以願意在法定空地之外另行留設自願空地，原因往往在於，依據都市計畫法第17條第2項之規定，已發布實施都市計

畫主要計畫，但細部計畫尚未發布實施者，原則上應限制其地區內之建築使用，包括限制申請建築執照。但是，倘若主要計畫已發布逾2年，能夠確定建築線者，得由主管建築機關依建築法令核發建築執照。此處所稱之「確定建築線」也者，原則上係指由主管機關指定已公告之道路（通常為都市計畫道路）之境界作為建築線（都市計畫法第48條參照）。但是，主管機關認為有必要者，亦得以現有巷道（包括超出空地之私設巷道）之界線來決定建築線，取代已公告道路並據以核發建築執照。此時，該私設道路之雖未計入建築基地面積以計算其建蔽率，也沒有計入法定空地面積，但是其功能應該與已公告道路相同，得據以確定建築線而核發建築執照。這在早期的實務上頗為普遍。¹¹

自願空地與法定空地的區別實益在於，由於自願空地這些私設道路所占面積並未計入申請建築執照的基地面積來計算其建蔽率，從建築法的角度而言，自然也不屬於法定空地的面積內。內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函亦同此旨：『四、有關「私設通路」之認定乙節，說明如下：（一）建築基地外「私設通路」部分，參照本部71年9月29日台內營字第110154號函釋規定：「建築基地應與建築線相連接，其有未連接者，應得

¹¹ 陳明燦，建築基地範圍內私設道路、法定（超出）空地與地價稅稽徵之適法性，月旦財稅實務釋評，38期，2023年2月，第49頁；同作者，憲法法庭112年憲判字第19號判決之簡析，中國地方自治，77卷3期，2024年3月，第9頁。

以私設通路連接後建築。……」各直轄市、縣（市）政府於建築管理規則（自治條例）定有明文，是建築基地以私設通路連接建築線申請建築者，該通路為建築基地外之「私設通路」，非屬建築基地之一部分，自非屬建築法第11條所稱之「法定空地」。」

如果自願空地不是法定空地，那麼自願空地是否應課徵地價稅？有論者認為，就此應區別自願空地與法定空地是否不可分割而異其結論。依其見解，依據建築基地法定空地分割辦法第3條之1規定，建照申請人於該辦法發布（1986年1月31日）之前已領建造執照之建築基地內依法應留設「私設通路」而提供作為公眾通行者，則得准單獨申請分割。再依同辦法第4條規定，當建築基地空地面積超過依法應保留之法定空地面積時，其應以分割後尚能單獨供建築使用或已與其鄰地成立協議調整地形或合併建築使用者為限，方得分割。因此，倘若自願空地得向建築基地中單獨分割出來，得申請免徵地價稅。反之，倘若自願空地仍屬建築基地範圍內而具不可分割性、且仍屬「法定空地」之一部分，土地所有權人對之仍負有繳納地價稅之義務。¹²

筆者對於上開見解感到困惑。蓋土地在建築法上是否可以分割，和土地在土地稅法上是否應該課徵地價稅，顯屬二事。換句話說，土

地是否應課徵或得減免地價稅，應視系爭土地對其所有權人是否具有潛在收益能力來決定，而是否有收益能力與是否可以分割並無關聯。此外，土地稅法或土地稅減免規則也沒有以土地是否可以分割作為課稅與否的構成要件。把土地是否可以分割作為課徵地價稅的構成要件，恐怕是增加法律所無之限制，從而有違背租稅法定原則之嫌。第三，房屋稅得以房屋的不同使用狀態而依其使用比例課徵不同稅率的房屋稅，沒有道理在地價稅就不能比照辦理。

依筆者之見，自願空地既然不是建築法上所稱之法定空地，其應否課徵地價稅，原則上即與土地稅減免規則第9條但書之規定無關，從而應該回歸適用土地稅法的一般規定。倘若此等自願空地同時具有「無償供公眾通行之道路土地」之性質者，自應適用土地稅減免規則第9條前段之規定，免徵地價稅。憲法法庭112年度憲判字第19號判決在判決由第32段裡附帶指明：「建築基地內之私設通路固屬建造房屋應保留之法定空地，惟該等私設通路如已超過依法應保留之法定空地面積，且已無償供公眾通行使用，此等私設通路之功能，與非供不特定公眾使用之法定空地究有不同。有關機關對於此等情形之私設通路之地價稅核課，允宜考量予以一定程度之減免，以兼顧人民權益與租稅公

¹² 陳明燦，建築基地範圍內私設道路、法定（超出）空地與地價稅稽徵之適法性，月旦財稅實務釋評，38期，2023年2月，第50頁。



平。」應值贊同。¹³楊惠欽大法官於112年度憲判字第19號判決的不同意見書亦強調，倘若是「單純因土地權利人自主意願而多留設之法定空地，此類型之法定空地，既單純係因土地權利人之自主意願而多留設，是其尚非為取得建造執照所必要留設之空地，而此等空地之提供作為公眾通行使用，如亦係無償即未因此另獲有利益，則其之『作為基地內通道通行』及『供公眾通行』，自均具無償性。」

值得進一步研究的是，前開內政部106年3月28日內授營建管字第1060804569號函進一步指出：『（二）建築基地內「私設通路」部分，實施容積管制地區係依本規則建築設計施工編第163條所稱「基地內通路」檢討辦理，至實施容積管制前之建築執照，按同編第1條第38款規定，「私設通路」為基地內建築物之主要出入口或共同出入口（共同樓梯出入口）至建築線間之通路。另按本署95年6月30日營署建管字第0952910416號函：「建築技術規則建築設計施工編第2條之1，私設通路長度自建築線起算未超過35公尺部分，得計入法定空地面積。所詢私設通路長度超過35公尺部分，未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，或前開條文於71年6月15日未規定前，建築基地內設置之私設通路，未計入建

築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，是否認定為建築法第11條所稱之法定空地乙節，如該私設通路已計入建築基地範圍，自屬該建築基地之一部分，……」是實施容積管制前基地內之「私設通路」，如依當時法令規定檢討，雖未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積，惟該「私設通路」已計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分，並屬建築法第11條所稱之「法定空地」。』然而，解釋函令所稱私設通路要以其長度自建築線起算是否逾35公尺部分，來計算是否得計入法定空地面積，這個長度作為判定基準的法律依據何在，已有未明。而且，此等自願空地既然已無償供公眾通行，土地所有權人對其已經沒有使用收益處分權能，也就是已經沒有經濟利益可言，為何仍然可以對其徵收地價稅？此外，此等土地既然已經「未計入建築基地面積計算建蔽率，亦未計入法定空地面積」，又為什麼可以「計入建築基地範圍，自為建築基地之一部分」，從而認定為法定空地？實在難以理解。¹⁴

此外應一言者，財政部109年1月21日台財稅字第10804669140號令指出：「建築基地之法定空地，於核發使用執照後，嗣經地方政府依都市計畫法規定，指定為公共設施保留地

¹³ 相同見解：陳立夫，無償供公眾通行土地之地價稅－最高法院111年度上字第354號判決解說，月旦法學雜誌，第346期，2024年3月，第161頁。

¹⁴ 相同見解：陳明燦，憲法法庭112年憲判字第19號判決之簡析，中國地方自治，77卷3期，2024年3月，第13頁。

之道路用地，非屬土地稅減免規則第9條但書規定所稱之建造房屋應保留之法定空地，其實際無償供公眾通行使用者，土地所有權人得申請依同條本文規定，免徵地價稅。」此時，由於系爭土地已經是公共設施保留地，已經脫離法定空地的性質，自應優先適用土地稅法第19條有關公共設施保留地的相關規定決定地價稅的課徵。然則，若此等土地確屬無償供公眾通行者，應認其屬於「未作任何使用」，從而免徵地價稅。¹⁵

四、結論

法定空地是否應課徵地價稅，多年來爭議始終不斷。憲法法院112年度憲判字第19號判決雖然作成決斷，卻似乎沒有定紛止爭。本文試圖針對地價稅的正當化事由重新反思，剖析法定空地和無償供公眾通行道路之間的分野，嘗試對這個問題提出一得之愚，以供參考。

(本文轉載自113年11月28日本會與東吳大學法學院財稅法研究中心，合辦第十五屆稅務實務問題研討會研究報告)



¹⁵ 相同見解：陳明燦，建築基地範圍內私設道路、法定（超出）空地與地價稅稽徵之適法性，月旦財稅實務釋評，38期，2023年2月，第51頁。



設立「長照社團法人」之挑戰與因應

蔡晏潭會計師*

「長照社團法人」之挑戰與因應的最大權衡不在於轉型的成本能省多少，而是長照團隊能否建立新企業經營觀念，能否以最有效能的方式掌握轉型新契機、避開轉型陷阱，並創造高價值。

台灣長照產業正面臨的外部壓力包含大陸市場角逐台灣長照人才、日本長照集團企業進入整合台灣市場等等，而內部壓力則是小型機構業者即將面對長照社團法人之企業化經營競爭優勢。對於停留在原地的小型機構業者，不進則退，不企業化建立新營運模式則可能被邊緣化而缺乏競爭力。

換言之，能善用長照社團法人創造的大未來有多大才是關鍵，例如跨產業整合金融保險不動產等產業、小型機構透過長照法人化策略結合資源共享、走入資本市場(上市/櫃)、跨境整合中國及日本等長照產業，以及建立品牌價值，並以企業化方式專業經營，永續傳承家族企業的凝聚力等。

* 資誠聯合會計師事務所之「健康照顧暨生醫產業」執業合夥會計師，同時也是家事與高齡權益服務主持會計師，曾參與衛福部「長期照顧服務機構法人財務報告編製準則草案研究」，並擔任衛福部長照管理人員教育訓練計畫講師、長照專業人員財稅制度講師，以及擔任長照法人之財務審查委員。

二〇一五年六月三日總統公布「長期照顧服務法」（以下或稱「長服法」），並訂於二〇一七年施行，完整的配套包括「長期照顧服務機構法人條例」（以下稱「長照法人條例」，於二〇一八年二月二日生效）及相關子法（二〇一八年陸續公布），換言之，新長照時代來臨了。

「長期照顧服務機構社團法人（非以公益為目的）」（以下稱「長照社團法人」）在新長照時代，則是扮演了非常重要的關鍵角色，尤其是提供住宿式服務之長照機構。依據長照法人條例及衛生福利部（以下稱「衛福部」）發布之規定，若欲設立機構住宿式服務之長照機構，且盈餘可分配給出資人，則應以長照社團法人型態設立。筆者就輔導長照社團法人設立之經驗，茲提出長照社團法人之關鍵性角色、設立挑戰與因應經驗分享。

長照社團法人之關鍵性角色

長照社團法人在新長照時代，將扮演非常重要的關鍵角色，尤其是提供住宿式服務之長照機構。因為：

- 資本市場(上市/櫃)：長照機構透長照社團法人可以連結資本市場(上市/櫃)。
- 跨境整合：長照社團法人可以與外資透過股權合資或者整併，加強與日本、中國或者其他境外長照市場的合作關係。
- 跨產業整合：金融保險產業也可以投資長照社團法人，這將擴大金融保險產業與長照產業之緊密商業合作關係，以善用閒置不動產、資金，或推出養老相關信託或者長照相關之實物給付等之保險商品。
- 規模經濟效益：同質性之長照社團法人可以併購，而每一長照社團法人可以申請設立高達2000床規模之長照床位。
- 品牌價值：長照社團法人透過各方資源的整合，可以把經營利潤提升為品牌價值，吸引人才投入。
- 長照事業永續傳承：長照社團法人可以將所有權(出資社員)與經營權(董事會及業務負責人運作)有效分工，讓長照產業長久以來的有權無責或者有責無權的現象得以制度化方式防弊，並進而以企業化方式專業經營，卻又能不失家族永續傳承的凝聚力。

過四關迎接六大挑戰

依據衛福部所公布之長照社團法人申請設立流程圖及相關法規，若要成功取得核准函及證



長照機構面面觀 >>

書，有四關挑戰需要克服，而這四關各有其關鍵決策，茲以圖示如下：



業者在歷經上述四大關卡時，筆者依據實務經驗，提出六大關鍵決策挑戰課題，及其各自可能之因應策略，舉例說明如下：

一、爭取長照核准床數之先機

(一)需面對之挑戰：

截至二〇一七年底住宿式機構家數總計一千六百三十一家，可提供床數約十萬五千七百四十五床。惟現有住宿式機構存有之問題，包括：

- 1.部分區域缺乏資源
- 2.城鄉資源分布不均
- 3.私立小型機構於法令規範下存有轉型之困難
- 4.可收容失智症（或稱「認知症」）者之社區式服務團體家屋量能不足之問題等仍待充實

此外，再依據衛生福利部（以下稱「衛福部」）所公布之長照社團法人申請設立流程圖之作業說明，主管機關需要就當地人口組成及長照資源情形，對該長照機構設立計畫之必要性表示意見。

換言之，業者若提出的住宿式機構之申請過度集中在特定區域，主管機關可能會就長照床數資源配置作必要之管制。

(二)業者可能因應策略：

- 1.順勢：**優先選擇需求大於供給之區域提出申請。（可詳衛生福利部「一〇八年度獎助布建住宿式長照機構公共化資源計畫」之統計表）
- 2.挑戰高門檻：**選擇專業度及難度等級最高的失智症照護機構為切入點。
- 3.掌握先機：**快速且完整掌握法規，加速送件時程取得核准床數先機。

縣市	區域	長照住宿式服務資源尚待布建之鄉鎮市區
新北市		貢寮區、金山區、泰山區
臺北市		信義區
桃園市		觀音區
臺中市		大安區、大肚區、后里區、神岡區、龍井區
臺南市		柳營區、後壁區、六甲區、大內區、將軍區、北門區、新市區、安定區、山上區、玉井區
高雄市		旗津區、永安區、彌陀區、梓官區、杉林區
宜蘭縣		頭城鎮
新竹縣		關西鎮、橫山鄉、寶山鄉、北埔鄉、峨眉鄉
苗栗縣		後龍鎮、卓蘭鎮、大湖鄉、公館鄉、銅鑼鄉、南庄鄉、頭屋鄉、三義鄉、西湖鄉、造橋鄉、三灣鄉、獅潭鄉
彰化縣		大城鄉、二水鄉、線西鄉、芳苑鄉、埔鹽鄉、埤頭鄉
南投縣		集集鎮、鹿谷鄉、水里鄉
雲林縣		大埤鄉、東勢鄉、麥寮鄉、莿桐鄉、臺西鄉、四湖鄉、口湖鄉、水林鄉
嘉義縣		梅山鄉、義竹鄉、鹿草鄉、六腳鄉、太保市、東石鄉、布袋鎮、新港鄉
屏東縣		里港鄉、林邊鄉、南州鄉、車城鄉、滿洲鄉、枋山鄉
臺東縣		成功鎮、關山鎮、大武鄉、東河鄉、長濱鄉、鹿野鄉、池上鄉、太麻里鄉
花蓮縣		鳳林鎮、光復鄉、豐濱鄉、瑞穗鄉、富里鄉
基隆市		中山區

註：資料來源自衛生福利部「一〇八年度獎助布建住宿式長照機構公共化資源計畫」之統計表

二、業務(財務)報表之審查

(一)需要面對之挑戰

依據衛福部發布之計畫書及原機構現況說明書範例，業者送件需要準備的財務報表包含：



報表類型	機構收支概況表	機構業務預估報表	資產負債表	綜合損益表	淨值變動表	現金流量表
	(依實際情況載明)	(依實際情況載明)	(長照法人編準)	(長照法人編準)	(長照法人編準)	(長照法人編準)
新設機構	N/A	V	V	V	V	V
既有機構 轉銜	V	V	V	V	V	V

註：長期照顧服務機構法人財務報告編製準則簡稱「長照法人編準」。

(二)業者可能因應策略：

- 1.新設：**若優先以新設機構作為送件標的，需要準備的報表相對簡化，可以不用準備現況說明書（原機構現況說明書），故機構收支概況表可以省略不用編製。
- 2.行政團隊需熟悉長照法人編準格式：**實務上常見部分業者送件時，未掌握長照法人編準格式要求，導致耗費相當多的時間成本卻又編製不出合於規定之表格，以致於送件後被退回重編。
- 3.專業分工：**長照業者可專注在本業經營，面對不熟悉的業務(財務)報表，需評估是否聘用專業財務人員協助。

三、長照社團法人之股權規劃

長照社團法人之社員資格開放不受限，包含個人及公司法人，即使外資也可以投資，其面對的問題與可能因應策略舉例說明如下：

(一)需要面對之挑戰

1.長照機構整合

若有多個長照機構業者要合併成一個長照社團法人，會出現不同機構的價值認定與如何整合的問題，尤其出現社員數量多且股權比例不一時，整合難度就變得非常高。

2.公司法人持股比例的上限

就目前長照法人條例及衛福部公布之相關子法規，並無明確對於公司法人持股比例訂出上限，惟實務審查時，若出現單一公司法人股東比例過高，審查機關可能會出現疑慮。

3.進場與退場機制

長照社團法人之社員股權可以自由轉讓，此為優點，也是問題點。因為若出現有社員將其持股轉讓給競爭對手時，或日後經營理念不一時，退場機制完善與否涉及的問題層面就複雜了。

(二)業者可能因應策略

1.善用多層次股權架構

面對社員數量多且股權比例不一時，可思考不要僅受限於單一個長照社團法人，可評估兩個以上的長照社團法人，且運用產控公司建構共同合作平台。

2.運用閉鎖性公司

公司可以成為長照社團法人之社員，可評估公司法人社員採用閉鎖性公司型態，以章程約定股份處分或轉讓，預先安排外部股東之退場機制。

四、經營權之鞏固

長照社團法人之經營決策可分為「社員總會」與「董事會」兩個層面，其經營權面臨的問題與可能因應分述如下：

(一)需要面對之挑戰

1.法人社員擔任董事之限制

長照社團法人若由營利法人及外國人擔任者，其人數合計不得逾總名額之三分之一，且不得擔任董事長。

2.可能因籌資而失去經營權之困境

長照業者為解決資金需求，通常會尋求外部投資人之資金挹注，惟為避免外部投資人投資後，影響經營團隊持有股權比例及對於長照事業未來營運方向及營運規劃之主導權，外部投資人與原有經營團隊之出資規劃即為重要課題。

(二)業者可能因應策略

1.妥善安排董事席次

若採用股份有限公司型態投資長照社團法人，因董事會負責執行公司業務，掌握董事席次為掌握公司經營權關鍵。又董事依法應由股東會選任，由所得選票代表選舉權較多者當選為董事。

因此，當引進外部投資人後需要改選董事時，可能因外部投資人持有多數股權而取得董事會多數席次及公司之經營決策權。為避免此一情形發生，因現行公司法允許閉鎖性公司股東得以書面約定共同行使股東表決權方式，原經營者可考慮選擇閉鎖性公司型態並與外部投資人事先以契約約定董事席次之安排，包括約定各方或其指派之人可被選任為董監事之席次及支持特定之董監事人選等，以穩固經營權。



2.運用不同股份特性避免因籌資而失去經營權之困境

長照業者為解決資金需求，通常會尋求外部投資人之資金挹注，惟為避免外部投資人投資後，影響經營團隊持有股權比例及對於長照事業未來營運方向及營運規劃之主導權，外部投資人與原有經營團隊之出資規劃即為重要課題。

一般而言，外部投資人所著重者為長照機構獲利能力及外部投資人資金安全保障之機制。實務上可能之因應方式，包含溢價增資，或採用閉鎖性公司之無表決權、複數表決權股票、或對特定事項否決權之特別股發行等機制，以同時平衡引入外部投資人之資金需求與經營權之安排。

五、財產權的移轉

長照社團法人之設立過程中，涉及不動產的開發、地目的變更，以及債權/債務等財產權的移轉等層面，這些層面的處理與規劃若不完善，業者可能會面臨相當大的損失。

(一)需要面對之挑戰

1.舊機構小型機構業者轉銜為新長照社團法人的困境

既有長照業者，若是屬於小型機構業者，主要係屬於獨資或者合夥組織，其要轉型為長照社團法人，首將面臨法人主體轉換所衍生的財產權移轉問題，此問題將因而可能衍生出租稅風險。換言之，業者需考量轉型法人組織時，原有獨資合夥組織因辦理清算可能產生之業主個人所得稅或者贈與稅負擔。

2.長照社團法人持有不動產之限制規定

依據長照法人條例及衛福部之公告規定，長照社團法人不得以其資產為任何人提供擔保，此規定保護了長照社團法人之財務運作，但也影響了長照社團法人持有不動產之資金融通彈性。

3.地目變更衍生之稅務負擔

目前有業者之送件係採用土地作價，且涉及土地之地目從農業用地轉變為長照用地，此土地若是屬於新制，該所有權移轉將產生所得課稅負擔。

(二)業者可能因應策略

1.建立稅務成本及風險管理機制

稅務風險管理的核心議題與能力，並非展現於當稅務問題發生時，企業與稅局進行訴訟的能力；而是如何透過稅務治理機制進行有效風險管理、創造價值、提升管理能力及避免由於工作中的疏忽而引起的爭議和訴訟，甚至免除處罰。

針對企業面臨的稅務問題可能造成的影響，整理如下：

稅務成本及風險管理				
現金基礎(獨資/合夥組織)與權責基礎(長照法人)之轉換操作若不當，可能產生重複課稅之稅務成本，或漏報所得之稅務風險 重複課稅係指一筆所得遭課兩次或兩次以上的稅務成本	未遵循最新法令(註)，或未善用依法可享受的租稅優惠	採行不具租稅效率的投資架構或模式，喪失潛在可進行資產傳承或降低控管稅務成本的機會	影響企業的業務運作、競爭力及影響財務報表營運績效合理呈現的可能	其他稅務成本或風險 可能影響公司聲譽，或是公司相關人士需背負刑責的處罰風險等

註：長期照顧服務機構依長期照顧服務法提供之長期照顧服務，核屬社會福利勞務，免徵營業稅。(財政部1070123台財稅字第10600712250號令)

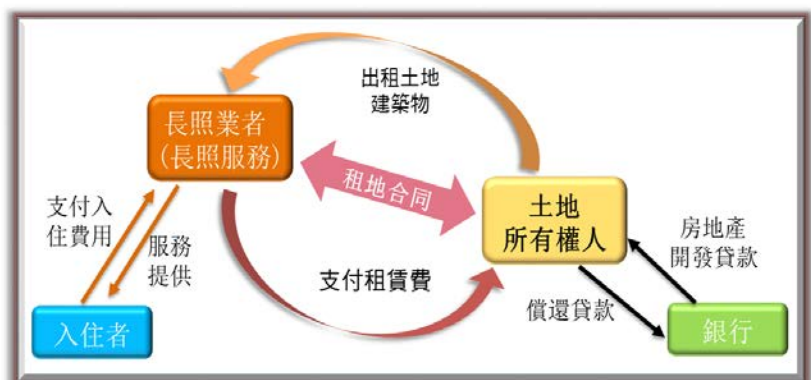
2.採取最適的不動產開發商業模式策略

茲舉整合了消費者(入住者)、長照業者(住宿式機構服務)、地主及金融機構的商業模式案例如右：

長照業者的優勢核心能力若是在住宿式機構服務，供長照機構

使用之不動產開發模式即是決策規劃的關鍵議題。例如：

- (1)不動產係選擇自有或者租賃模式(影響開發成本預算)
- (2)若土地選擇租賃模式，而建物部分之租地建屋，係建物自有或者也是租賃模式(涉及建物所有權及建融問題)
- (3)融資之資金成本也攸關土地係自有或者租賃，在土地租賃模式下即無法透過土地融資取得銀行貸款(涉及融資資金成本)





(4)惟若開發模式採自地自建，高資本支出之投資報酬率即會是另外一個挑戰(涉及營運績效呈現課題)

六、機構設施合規性及專業人力配置比

(一)需要面對之挑戰

1.舊機構小型機構業者轉銜為新長照社團法人的困境

新制之住宿式長照機構之設置標準與舊有的老人福利法或者護理人員法……等規定有所不同，例如新制規定總樓地板面積每床應有16平方公尺以上，且樓層應該連續。此設置標準高於老人福利法之舊型機構業者之設置標準，因此部分舊機構小型業者在轉銜時可能會出現縮減床數的問題。

2.專業董事、業務負責人及專業人力配置比

依據長照法人條例、長期照顧服務機構設立標準及長期照顧服務機構設立許可及管理辦法，住宿式長照機構業者之專業董事不得擔任長照機構法人及其所附設機構之職員，此可能會導致長照社團法人之專業人力配置比成本增加。

(二)業者可能因應策略

1.舊機構維持現狀或者轉銜為新機構的成本效益抉擇

業者應先評估新設長照機構或者運用舊機構轉銜為新機構之成本效益，此成本效益評估可將衛福部公告辦理「獎助布建長照住宿式服務資源試辦計畫」之補助款補貼一併列入評估考量。

2.董事、業務負責人及職員三者之權責及報酬預先規劃

董事、業務負責人及職員三者的配置不僅涉及人力配置比成本，還涉及專業長照資格人員在組織內部擔任管理職級的升遷議題，以及經營權分配的問題，可綜合評估後，先確定董監事名單、再確認業務負責人，最後以職員派任，但報酬給付需要事前規劃，以符合經營團隊的預期。

結語：

長照社團法人是新長照時代不可或缺的關鍵，惟長照社團法人之設立需要過四關，克服六大挑戰，正也因為有這些挑戰，挑戰成功的業者將設立高競爭門檻。

長照社團法人成功設立以後，後續即可進行營運規劃、募資、承接政府長照專案、申請補助、建立制度、到上市上櫃、跨境合作、併購、與長照企業永續經營等各階段發展，期勉長照業者以成立的願景和使命出發，並透過策略性思維，找到競爭力，成為真正的贏家。

司法裁定股份價格的實務分析

陳盈如

國立政治大學法學院副教授，美國華盛頓大學法律學博士

壹、前言

評價專家在企業併購，扮演企業價值衡量與公允性分析的關鍵角色。而在股份收買價格裁定案件中，法院對企業價值的認定方式，不僅影響異議股東得請求收買之金額，也影響併購成本與市場投資人信心。美國德拉瓦州法院的實務對我國近年實務裁定逐漸開始產生影響。因此，評價專家應密切關注法院裁定案例，為企業與投資人提供具可靠性之價值評估依據。

貳、股份收買價格裁定的功能

股份價格收買裁定，係公司在合併、修改重要章程內容、出售公司主要資產等情形時，在多數股東同意的情形下，少數異議股東得請求公司收買其所持有之公司股份，惟對於收買價格，若雙方無法在法定期間內取得共識，則得請求法院為收買價格之裁定¹。股份收買請求權的核心功能，在於保護異議股東免受多數決策的壓迫。然而，公平價格的認定標準並不明確，導致法院裁定結果可能無法有效保障異議股東權益，也可能增加併購交易的不確定性。

¹ 企業併購法第12條；8 Del. C. § 262(c).



此外，觀察美國實務與學說近年來之發展，股份收買裁定的功能也逐漸出現轉變。有越來越多的判決開始認定，收買請求權之功能除了保護少數股東免於多數暴力，更重要的是，對於存在利益衝突之收購，若在協商過程中，有不公平之情形，應給予少數股東足夠之保護以及救濟之管道²。更進一步言，股份收買價格裁定程序實際上賦予法院，就公司併購交易過程與評價方式進行事後審查，而有朝監督機制方向發展之趨勢³。所謂監督機制，係指法院不會也不應在事後僅因價格低於異議股東期待，而由司法機關介入改變雙方之協商條件與價格，而是讓法院就交易的過程進行監督。德拉瓦州法院對於公平價格之裁定，近年主要著眼於在交易過程中是否存有利益衝突或其他因素，導致交易過程並非公平，法院才會以價格裁定程序，決定公平價格取代雙方協商之併購價格。亦即，以保護少數股東權利的觀點出發，股份收買請求權具有保護少數股東的重要功能，能提供少數股東自控制權交易（control transaction）退場的機制，甚至具有監督控制股東之不法行為之功能⁴。

參、美國德拉瓦州股份收買價格裁定的發展

一、公平價格之定義

股份之公平價格，根據德拉瓦州普通公司法 § 262(h)規定，不包括因完成或預期合併而產生的任何價值要素。在為價格裁定時，法院應考慮所有相關因素。公司亦應支付自合併生效之日起至給付收買對價日止之公平價格利息。如果在判決之前的任何時間，存續公司以現金方式向異議股東支付部分金額，則僅根據已支付金額與股份公平價格之間的差額，計算利息⁵。

德拉瓦州最高法院解釋，「公平價格應為公司作為持續經營企業對股東的價值，而不是合併對於收購方之價值⁶」。亦即，異議股東在公司未受合併，以公司繼續經營（going-concern）之情形下，所應得之相應權益。

二、常見評價問題

在評價方法上，德拉瓦州法院對於以下幾種方法，就其評價之重點，有相當多著墨：第一，現金流折現法（Discounted Cash Flow），根據公司未來預期現金流的現值計

² 黃朝琮，企業併購中之股份收買請求權功能定位與公平價格之決定，公司法論文集III企業併購與股東權益，2021年3版，頁170-171。

³ 同前註，頁191。

⁴ 鄭婷嫻，2015年修正企業併購法之股份收買請求權－自美國德拉瓦州公司法2016年修法觀察，台灣法學雜誌，第316期，2017年3月，頁42。

⁵ 8 Del. C. § 262(h)；我國企業併購法第12條亦有相同之規定。

⁶ *Verition Partners Master Fund Ltd. v. Aruba Networks, Inc.*, 210 A.3d 128, 132-133 (Del. 2019).

算，這個計算方式過去曾是美國法院裁定價格的評價主要方式，但由於不同專家評估結果差異過大，法院近年減少使用⁷。

第二，市價法，即根據市場股價決定公平價格，前提是該股票須於效率市場交易，例如法院認為Dell股票交易市場具有效率，因此股價可能是公平價格的表徵⁸。就效率市場而言，最高法院認為，Dell的股票在Nasdaq交易，公司市值超過200億美元，在標準普爾500指數中位居前三分之一。Dell的大眾持股量很高，交易活躍，每週交易量超過5%的Dell已發行股票。該股票的買賣價差（bid-ask spread）約為0.08 %。它也被股票分析師廣泛報導，其股價迅速反映了市場消息。例如，2013年1月14日，彭博公佈公司私有化談判的消息後，Dell股價在1分鐘內上漲9.8%，股價較前一天上漲13 %—而標準普爾500指數當天整體下跌0.1 %⁹。此外，市場價格必須加計未公開的重大消息之價格。例如Aruba案中，收購方HP公司比一般市場投資者更願意密切研究Aruba，並且HP還擁有無法計入公開股價的重要未公開資訊。例如，HP在市場知悉之前就知道Aruba強勁的季度收益，並可能在併購出價時考慮該資訊。在半強效效率資本市場

假說下，市場價格並不會反映未公開資訊。然而，在合併協商過程中，HP簽署了保密協議，並進行盡職調查（due diligence），獲取重要的未公開資訊，並且因為HP打算取得所有Aruba股份，其當然比普通交易者更有動力致力於真實價格之探詢。因此，若僅以合併消息洩露前30天的Aruba平均股價做為公平價格，而未考量未公開之重大影響股價消息，並不符合以公司繼續經營價值做為前提之評價標準¹⁰。

第三，併購價格（Deal Price），若交易過程公平且經過市場競爭，法院通常將併購價格視為公平價格的最佳依據。以Dell及Aruba等案做為指導原則，德拉瓦州法院在Stillwater一案中，檢視了公司出售之過程，認為若符合下面五個指標，則法院客觀上會認定併購價格即為公平價格，因為其已足以顯示併購過程具公平可靠性：1. 合併是被收購方與收購方之公平交易（arm's-length transaction）；2. 董事會在協商過程中，董事本身未涉及利益衝突；3. 買方進行了盡職調查並取得有關目標公司價值的未公開機密資訊；4. 目標公司在協商過程中多次要求提高併購價格；5. 在合併協議簽約後沒有出現競爭者¹¹。德拉瓦州近年實務上多認

⁷ Edmund H. Mantella & Edward Sheaaa, *Development and Application of Business Valuation Methods by the Delaware Courts*, 17 HASTINGS BUS. L.J. 335, 364-65 (2021).

⁸ *Dell, Inc. v. Magnetar Global Event Driven Master Fund Ltd*, 177 A.3d 1, 6 (Del. 2017).

⁹ *Id.* at 25-26.

¹⁰ *Verition Partners Master Fund Ltd. v. Aruba Networks, Inc.*, 210 A.3d 128, 140 (Del. 2019).

¹¹ *Brigade Leveraged Capital Structures Fund Ltd. v. Stillwater Mining Co.*, 240 A.3d 3, 12 (Del. 2020).



定，只要公司在併購協商過程中，符合上述五個指標，則法院原則上即認定併購過程公平，而將雙方所商定之併購價格作為公平價格之最佳依據。

肆、我國股份收買價格裁定的問題與近來發展問題

一、近年案件數量增加的原因

2016年企業併購法修正後，我國股份收買價格裁定案件顯著增加¹²，主要原因是法律規定應以被併購公司為聲請人，以所有異議股東為相對人，向法院聲請價格裁定。相關費用都由公司負擔，大幅減少異議股東聲請裁定之成本。然也因為如此，也可能會增加了併購交易的相關成本。因此，在我國法院就股份收買價格裁定越趨重視併購程序的狀況下，協助企業進行併購的律師與會計師等專家，更應理解併購程序公平的重要性。

二、早期法院價格裁定之評價標準

（一）評價基準日

在評價基準時點上，我國多數法院以股東會決議當日作為公平價格評價基準日，然而若參考股東決議日當天股票市場價格，該價格實際上已受併購消息影響，未能準確反映公司未

受併購前提下，繼續經營之價值。



（二）股票市場價格認定

美國就股票市場價格則是採所謂「未受影響之市場價格」作為基準，亦即應以公司股票在不受預期或完成合併所產生的任何價值因素影響時的市場價格為主，股價認定時點為不受併購消息影響的最後交易日之市場價格為準，通常是董事會決議日，然併購公告前的市場價格若已受到影響，不能為股份評價提供一個公平價格之認定標準時，則決定未受影響市場價格的日期可以往前提。通常在併購交易宣布前，投機者或內線交易者，會在公告之前大量收購股票，股票交易價格在併購公告之前的一

¹² 陳盈如，股份收買價格裁定之實務案例研究與分析－以上市上櫃公司為核心，臺灣財經法學論叢，第4卷第1期，2022年1月，頁254。

段時間內經常是上漲的。因此，法院在決定「未受影響之市場價格」可能會藉由併購消息宣布前一段時間（例如30或60天）的平均股市收盤價格，以獲得未受合併預期影響的市場價格，並同時考量重大未公開資訊，避免價格受市場波動影響¹³。

然而，我國法院在使用公司股價作為評價方式之一時，甚少討論股票是否在效率市場中交易，所謂半強效市場係指該公司股價能反映全部已公開之資訊。決定效率市場與否之基礎乃在個別之有價證券，而非整體交易市場¹⁴。考慮目標公司之每日或每週市場平均交易量、股價與公司業績和整體經濟消息關聯、大眾持股比例、買賣價差（bid-ask spread）、股票分析師關注情形、股價對公司重大消息之反應速度等，觀察市場對所有有關公司之公開消息的消化和評估，是否能很快地被反應公司的股價。若是，則法院會認定該公司所交易市場為半強勢效率市場，股價才較能反映公司股份之公平價格¹⁵。

我國法院有判決認為「聲請人原係上市公司，其股票於證交所集中交易，系爭股份轉換前之107年股票成交總數為8,757張，月平均成交數為729張、108年股票成交總數為6,707

張，月平均成交數為558張、109年股票成交總數為9,453張，月平均成交數為787張、110年1、2、3月之月成交數依序為635張、824張、1,416張，尚難謂為不活絡市場，相對人未證明聲請人股票交易量或活絡程度顯著降低，泛指其股價非客觀合理，尚乏依據，鑑定人以市價法評價，自屬允妥¹⁶。」我國法院有關注意到市場是否活絡的情況，值得肯定，然這樣之認定或可做更細緻之分析，例如月平均成交量600張佔公司在外流通股數之多少？該公司股票受市場關注度如何？公司對重大訊息公告後之股價反應為何等等。如此才能有效認定股票市價是否為有效之評價方法。

此外，以股價作為評價方式時，仍應加入所謂未公開之重大消息，例如我國有案例係公司於7月取得藥證，法院認為股東會開會時為6月，自無從僅以公司事後取得新學名藥藥證為由，逕認其股價有嚴重低估之疑¹⁷。然而，實際上該公司8月才進行股份轉換，在此期間公司有影響公司價值之重大消息，是否完全無需考慮？而在雙方進行併購協商時，收購方是否在盡職調查時，已將相關藥證取得可能性進行評估，價格是否有反應藥證是否可能取得，這些都將影響公司價值認定。

¹³ 同前註，頁238。

¹⁴ 同前註，頁266。

¹⁵ 同前註，頁239。

¹⁶ 智慧財產及商業法院111年度商非字第6號民事裁定。

¹⁷ 臺灣士林地方法院108年度司字第46號民事裁定。



（三）併購價格之重要性

研究發現，我國在商業法院成立前，法院裁定的公平價格幾乎等於公司主張的收買價格，約 90% 案件的「法院裁定價格＝公司主張收買價格＝併購價格＞股東會當日市場價格」。然在這種裁判結果下，表示法院很大程度認定公司股份公平價格等於收購方所提出之併購價格，在此情況下，法院應當關注併購價格之產生過程與評價方式是否洽當始為妥適。然我國法院過去不乏認為系爭股東會決議通過時之股份公平合理價格為何，與公司併購過程是否公平妥適，係屬二事，而任併購過程之不公平，並不會影響法院對於合理價格之認定¹⁸。如此似乎與上述研究之結果間相互矛盾。

三、商業法院設立後之發展－以亞太案為例¹⁹

近年隨著商業法院之設立，法官就商業案件之專注度與專業度提升，對於過去許多相較具爭議的價格裁定之認定標準已開始有所轉向，值得重視。

（一）評價基準日

我國早年價格裁定案件高度倚賴最高法院

71年度台抗字第212號裁定「，謂當時公平價格，係指股東會決議之日，該股份之市場價格而言。」而經常將股東會決議日之市場價格作為認定公平價格之重要依據，惟其問題已如前所述。然亞太案中，雖然評價基準日仍是股東會決議日，惟商業法院已清楚表示，股東會決議日只是給予鑑價專家作為評價之基準日，「當時公平價格」，並非一律應以股東會決議日為公平價格基準日或以當日股價為唯一依據，而應依個案事實參酌一切相關因素以為決定。

台硝案中，法院也清楚表示，「本件系爭股東會決議日之聲請人股價，受到股份轉換對價消息公布之影響，參以相對人亦均抗辯該日聲請人之股價受到股份轉換對價定錨，堪認聲請人主張當日股價已包含控制權溢價，並非無據，基此，以系爭股東會決議日為基準日採市價法評價時，不宜再加計20.54%之控制權溢價²⁰。」顯示法院已認定股東會當日市價會受併購消息影響，當天市價並非未受併購消息影響之價格。

（二）控制權溢價與少數股東折價

過去法院對於控制權溢價有不同見解，少數法院認為，異議股東持有之股數稀少，且多

¹⁸ 臺灣士林地方法院108年度司字第46號、臺灣桃園地方法院108年度司字第30號民事裁定。

¹⁹ 智慧財產及商業法院112年度商非字第2號民事裁定。

²⁰ 智慧財產及商業法院111年度商非字第6號民事裁定。

為投機性投資，其計算方式法院所裁定者係「公司收買少數異議股東持有股份之合理價格」，而非「公司併購之合理價格」²¹。然商業法院對於控制權溢價之見解已趨於一致，亞太案中，商業法院認為「不具控制力之少數股東在集中交易市場上買賣股份下之意涵（評價標的為「股份」），與異議股東請求收買股份係評價企業價值後按異議股東持股比例核定其股份價值（評價標的為「企業」），二者核屬有異，本件既屬於後者情形，如有少數股權折價情形存在，自不應提列，而應加回控制權溢價。」「公允價值」定義採取對公司整體進行評價後給予股東按其持股比例之利益的觀點，而非單獨評價股東持有股份的價值。

（三）開始重視併購過程公平性

亞太案中，商業法院認為，亞太之併購中無其他買家參與競價、亞太公司董事會無充分時間審閱換股比例合理性意見書、系爭合併交易進行審議時未獲得充足之評估建議，且未使股東在系爭股東會開會之一定合理期間前，及時獲取有利害關係之董事資訊以及股份對價計算所憑依據等完整資訊等情事，因此其併購程序之公平性未獲確保情況下，法院無從逕以系爭合併案之併購價格核定公平價格。顯示商業法院已開始認定，若併購過程公平，將有可能

將併購價格採作為公平價格之認定方式。在後續的泰昇KY案中，法院更進一步明示「併購價格如係經由雙方於併購程序中充分協議，而足以反映公司於併購時之整體資訊，亦得作為公平價格之認定基礎²²。」

伍、結論

台灣股份收買價格裁定制度近年隨著商業法院的設立，專注商業案件的法官們逐步發展出更細緻的評價標準。未來應可期待商業法院將逐步完善公平價格的認定方式，並強化法院對併購程序公平性的審查，以確保資本市場的穩定發展，並提升投資人對台灣企業併購環境的信心。



²¹ 臺灣桃園地方法院108年度抗更一字第2號民事裁定。

²² 智慧財產及商業法院112年度商非字第1號民事裁定。



國際交流

南非開普敦IFA年會

傅文芳

台北市會計師公會理事長

2024年10月27日，我們一行人隨同國際財政協會中華民國總會代表團，前往南非開普敦（Cape Town）參加第76屆國際財政協會年會（International Fiscal Association Congress, IFA）。這次由高雄國稅局梁副局長真榆領隊，代表台灣財稅界與全球各地的專業人士進行交流。



飛越半個地球，終於抵達開普敦國際機場。機場的設施現代且井然有序，值得一提的是機場內的「靜音區」，顯示出南非對於旅客體驗的細膩考量。接機的安排順利，迎接我們的是南非特有的清新空氣與湛藍天空。



IFA年會的精彩時刻

10月28日年會正式開幕，會場布置專業而氣派，來自全球各地的財稅專家齊聚一堂，交流最新的國際財政與稅務趨勢。大會安排的註冊手續辦理流暢，主辦方對細節的講究讓人印象深刻。

開幕典禮上，主講嘉賓的演說深入淺出，探討全球稅收發展的趨勢與挑戰。講台上擺放著傳統南非樂器，象徵當地文化的融合，為嚴肅的財稅議題增添一絲人文色彩。會議期間，我們也在會場的各個區域拍攝了紀念照，與來自世界各地的專家學者合影。

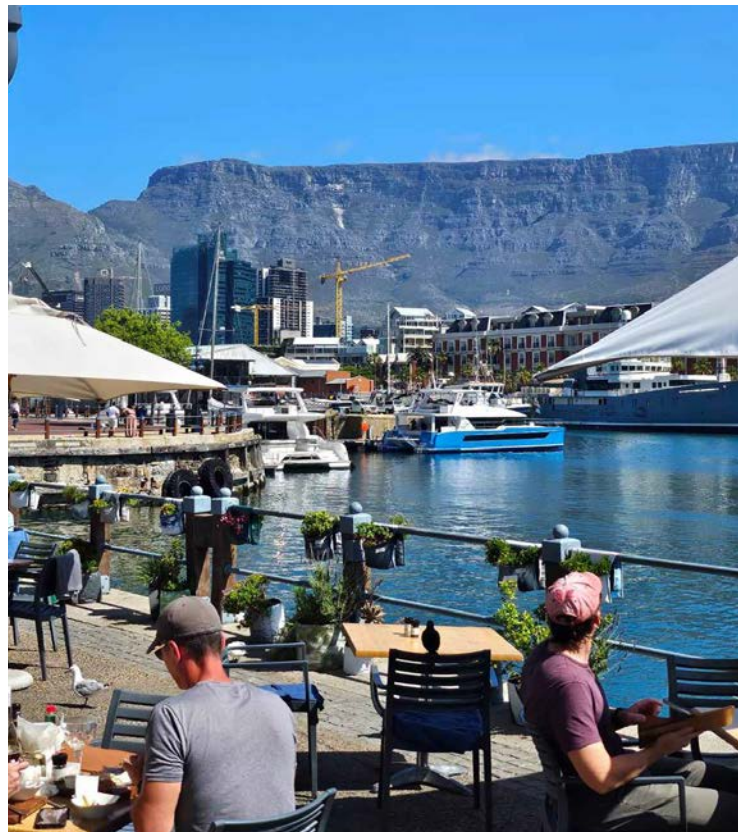
代表團成員積極參與各種專題討論，包括國際租稅規避、數位經濟稅制調整、綠色稅收改革等議題。與來自歐洲、美洲、亞洲的專家學者互動，讓我們得以站在國際視野重新審視台灣的財稅政策。



開普敦的城市風貌

會議之餘，也抽空探索開普敦這座迷人的城市。著名的桌山（Table Mountain）矗立在城市之上，壯闊的景色令人嘆為觀止。還造訪了維多利亞&阿爾弗雷德海濱（V&A Waterfront），這裡融合了南非歷史與現代繁華，是當地最具代表性的旅遊地點之一。

我們還前往著名的獅頭山（Lion's Head）登山步道，這裡提供了俯瞰開普敦的最佳視角。在登山口的黃色相框前合影留念，背景是壯麗的桌山與獅頭山，美景令人流連忘返。





此外，在IFA年會的戶外活動中，我們享受了一場南非風格的野餐，配上當地著名的 **Jack Black Lager** 精釀啤酒，品味南非獨特的啤酒文化，增添了難忘的回憶。

當地美食亦令人驚艷，南非的燒烤（Braai）口感豐富，海鮮料理則展現出大西洋的鮮美滋味。此外，我們還品嚐了當地著名的葡萄酒，開普敦周邊的酒莊以高品質的佳釀聞名於世。

交流與收穫

此次南非之行不僅加深了與國際財稅界的聯繫，也讓我們對全球稅務發展趨勢有了更深的理解。開普敦的文化、多元性與專業會議的結合，使這次旅程既充實又難忘。

在會場內，有機會與來自不同國家的代表進行深入交流，並在 IFA 會議的正式會場和戶外展覽區合影留念。這次的經驗不僅讓我們獲



得了新的見解，也為未來的國際合作奠定了更穩固的基礎。

感謝國際財政協會中華民國總會的精心安排，讓我們在專業領域精進的同時，也能親身體驗南非的獨特風情；期待未來能有更多國際交流的機會，為台灣的財稅發展帶來更寬廣的視野！





▲109年慶祝臺灣省會計師公會70週年舉行自行車活動，第28屆鄭文昌監事、羅芳蘭主任委員、吳美連監事長、黃協興理事長、蔡家龍副理事長、劉嘉松理事長、黃總幹事(左至右)合影。

走，騎車趣

羅芳蘭會計師

聊起，騎自行車，是一件so easy且愉快的事。

從，國中時期，騎自行車上學，我日日蹂躪，風雨無阻，榮得勤學獎。高中時，父親給了一台當時流行的十段變速單車，居住鄉下的我，更月月追風，馳騁省道暢遊田園。出社會，職場追求行動效率，自行車逐漸淡出了我的生活。90年代，我被公司派駐大陸內地，職掌財務會計部門。一次，曾質疑課員，為何出差收款一家客戶，需花三天的時間，課員答道：「因為到客戶辦公室收款，騎自行車來回要三百多公里。」當時覺得這事，真是匪夷所思，但現在想來，經歷過兩圈「自行車千里環台」的我，這樣的挑戰，已是piece of cake的事了。

時至今日，騎自行車已非只是上學上班的交通工具，它更是一項熱門的休閒運動。

來看看巴黎《Vogue》雜誌的評述，騎自行車有四大好處：一是訓練耐力；二是鍛鍊心臟與呼吸；三是分泌快樂激素；四是有助於保持身體平衡。我的體驗亦是如此，騎車確實



▲枋山至車城這路段，一邊是山一邊是海，又有藍天白雲，景色真美！



▲第二次環台在池上的晨霧中，馳騁在伯朗大道



▲分享單車趣

能鍛鍊體魄、舒緩壓力，並令人感到愉悅與快樂。而台灣的自行車工業世界聞名，設計的自行車讓騎乘更省力，城市建設及設施對自行車友善度亦日益提升，打造出更多健康、又綠色的休閒生活。



▲不甩戰敗車友的招手，前行風雨我也不上保母車。



▲紀律論壇，力邀同道陳秀華(左)及董秀蓮(中)一起騎車，巡禮秋紅谷及美術館晨景



▲忙季前同事們衝刺體能

當然，騎自行車，能獨樂樂，更能眾樂樂。

有一次趁參加會計師公會全聯會在台中舉辦的紀律論壇，力邀熱愛登山的同道朋友一起騎車，在隔



▲與同道簡敏秋在河濱自我訓練，期待千里逐夢單騎！

天飯店早餐前，趁晨曦騎乘U-bike巡禮秋紅谷及美術館晨景；另有次我晚上在新店開會，趁著夜色明亮清風沁人，揪團同住板橋的友人騎U-bike回家，欣賞河濱道夜景的美；當然我也不乏訓練同事樂騎，及陪同道練車，增進聯誼；在台灣省會計師公會創會70周年之際，負責籌辦一場「自行車向前行」的活動，與會計師們享受河濱風光及騎乘的樂趣；我發覺同道中有許多同好，大家都用最美麗的姿態，豐富每一個騎乘與相遇。



▲109年慶祝臺灣省會計師公會70週年，自行車向前行活動，時任臺北國稅局宋秀玲局長(前排右4)、黃奕睿理事長(前排右3)、黃協興理事長(前排右5)，率各公會理事長及理監事出席活動。



▲國稅局黃釗慧主任(右2)及高雄市公會許順發同道(右)參加自行車向前行活動

我喜歡獨自騎乘，享受馳騁的快感及自由感，喜歡那全力衝刺後，那種身心「鬆」下來的舒暢。

但世事無絕對，並非每次騎乘都能如此自在。記得有次在台北洽公後正值中午，心想，練練酷暑下的年輕體魄，決定從台北西門町騎回板橋。幸運地，在台北國稅局對面的



▲就是...帥氣十足像是會飛~為星空玉山音樂會的騎乘熱身



單車悠遊樂 >>



街角，發現僅剩的一輛U-bike，喜不自勝衝過去取車，噢！U-bike換2.0新車款了，我檢查胎壓及調整車座的前後高低度後，一路騎入河濱道，經馬場町紀念公園，爬華江大橋的長坡上橋，半小時便抵達板橋。然而，在板橋車站附近徘徊近一小時卻始終找不到2.0車柱。當下又餓又累又渴，只好求助友人查詢，板橋那兒有2.0的車柱，回覆是……零！OMG！無奈之餘，我只好將車牽回家，待吃飽喝足後，決定不再繞回河濱，而是選擇騎著車在省道上，與車流共行返回台北還車。這次騎乘，體驗到前所未有的「緊」啊。

自行車是我的大玩具，當忙季無暇騎乘時，我會趁周末假日騎車去加班，有時也會訂雙鐵火車票，帶著自行車去尋找詩與遠方。

我騎自行車，不是騎自行車，我騎的是情懷。



▲騎車到自由廣場牌樓



▲萬眾騎bike騎福上路 屬虎人舉手



▲謝謝左腳及右腳，千山萬際腳下齊開



▲短暫停下來休息與車友喝咖啡開心聊天



▲帶著我的自行車去找詩與遠方



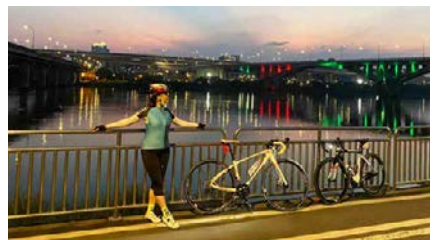
▲萬眾騎bike



▲千里環島，必拍景點



▲北回歸線，我又來了！



▲這個夜景好



十三載傳承 匯聚愛的暖流

「第十三屆 春暖人間愛心捐血救人」活動記實

中華民國會計師公會全國聯合會 提供

愛心延續生命，生命傳遞愛心，中華民國會計師公會全國聯合會自2011年發起公益捐血活動，連續十三年攜手醫師、律師、建築師、牙醫師、中醫師，以及玉山銀行，共同舉辦「春暖人間愛心捐血救人」活動。今年，第十三屆活動再度於全國展開，凝聚各界力量，共同為救助生命而努力。

公益初心與使命

每年的農曆年前後，是台灣血庫需求最為緊張的時刻。面對季節性的缺血高峰，六師公會多年來選擇此時舉辦捐血活動，目的在於緩解血庫壓力，挽救更多生命。活動的精神體現於「捲起袖子，捐出熱血，一同延續生命」的理念，通過六師會員、玉山銀行員工以及社會大眾的參與，將愛心與溫暖化作實際行動，讓善的種子在社會中生根發芽。



張威珍理事長致詞



林建邦主任委員致詞

活動亮點與影響力

第十三屆捐血活動於1月10日正式啟動，儀式在玉山金控第二總部大樓隆重舉行，六師公會理事長及玉山銀行總經理等重要貴賓親自出席，展現對活動的全力支持。今年活動期間，於雙北、桃竹、臺中、嘉南及高雄等地設立多處捐血點，涵蓋商圈、捐血室及玉山銀行據點等人潮聚集地。由六師會員及玉山銀行員工擔任志工，協助捐血流程的引導與管理，確保每位參與者能順利完成捐血。

此次活動成功吸引約3,350位熱心捐血者，共募集超過5,131袋熱血，再次刷新歷年記錄。自2019年至今，活動每年均募集超過四千袋熱血，有效緩解國內血荒問題，對急需輸血的患者而言無疑是一場及時雨。

六師攜手與愛心傳承

自2011年開始，由會計師公會發起之捐血活動，陸續邀請其他專業領域公會共同參與，逐步擴展規模，成為台灣極具指標性的公益行動。六師公會結合各專業領域的力量，期望以自身的影響力拋磚引玉，帶動更多民眾參與其中。多年來，六師公會始終秉持著「社會之栽培，回饋於大眾」的初衷，將專業與公益相結合，讓社會的正向力量更加深耕。

激發全民愛心與善舉

「春暖人間愛心捐血救人」活動的成功，歸功於各方的熱情參與與無私付出。許多參與者素



味平生，卻因這份共同的善念，凝聚成一股愛心暖流。他們的行動傳遞出一個明確的信息：捐血雖是舉手之勞，卻能拯救無數寶貴生命。

活動期間，凡捐出250cc熱血者均可獲得7-11商品卡作為感謝，這樣的回饋措施不僅激勵了更多民眾參與，也彰顯出活動的細膩與溫暖。許多參與者表示，能夠透過自身的微小行動，對他人生命產生重大影響，感到無比榮幸與自豪。

展望未來

「春暖人間愛心捐血救人」活動已邁入第十三年，這項公益行動如同涓涓細流，匯聚成愛的暖流，滋潤著整個社會。未來，公會會持續推動捐血活動，期望在每一個寒冬，為更多需要幫助的生命帶來春天般的溫暖。

我們誠摯邀請更多專業團體與社會人士加入這場愛心行列，共同創造一個更加美好、祥和的社會。捲起袖子，捐出熱血，讓愛與關懷永續傳遞，成為每個人心中不滅的信念。





會務活動集錦

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

113年12月24日(星期二)下午，公會與財政部賦稅署舉行「會計師稅務座談會」。



張威珍理事長致詞(中)



宋秀玲署長致詞(左)



本會於114年1月10日(星期五)下午2時，由理事長、副理事長、理事、會計審計委員會主委、執行長、法規法務委員會主委等代表，一同拜會經濟部商業發展署署長、副署長、組長、科長。



114年2月16日非執業會員服務委員會，舉辦「長壽不踩雷：淺談超高齡社會必懂法律與財務議題」讀書會及會後餐敘。



許書瑋執行長為讀書引言



王俐棋律師擔任讀書會講師



許書瑋執行長(右)頒致感謝狀

114年2月19日信永中和聯合會計師事務所(高雄)參訪活動



業務發展委員會陳志光主任委員(左)致贈感謝獎座，表達公會對事務所謝意，莊淑媛會計師代表事務所接受。



業務發展委員會陳志光主任委員(左)致贈禮物，右為陳良銘會計師。



舉辦參訪事務所活動，與會者收穫滿滿。



莊淑媛會計師擔任講座。



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

★113年稅務座談會★



10/29南區



11/26中區



12/19北區

★2024海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇★



本次研討會主題為「全球反避稅趨勢與全球最低稅賦制的挑戰與現況」，由台灣實體舉辦，中國、香港及澳門地區透過視訊連線參與。

★向下扎根★



113年會計菁英達人賽在成功大學。



桃園市立中壢高商「會計專班職場講座」。

★電影欣賞「獅子王-木法沙」★



★熱心公益「寒冬溫情-溫馨關懷」★





會務活動集錦 >>

★拜會並與主管機關交流★



彰化場「稅務資訊交流座談會」，中區國稅局彰化分局、員林稽徵所、北斗稽徵所一同與會。



辦理113年度北區稅務座談會，拜會財政部北區國稅局李怡慧局長。



新竹場「113年度稅務座談會後暨交流餐敘」，北區國稅局新竹分局、竹北分局、竹東稽徵所聯合辦理。



臺南市政府財政稅務局「113年專業代理人座談會」，本會由邱芳才主委、林宏源副主委及謝松文副主委代表參加。



南區國稅局臺南分局長、新營分局長與新化稽徵所簡稽、安南稽徵所主任、佳里稽徵所主任等拜訪本會南區辦公室。



拜訪南區國稅局屏東分局簡清源分局長並致贈榮退紀念品



雲林場「稅務資訊交流座談會暨會員紓壓健行聯誼活動」



拜訪財政部南區國稅局陳美貴簡任稽核並致贈榮退紀念品



拜訪財政部北區國稅局三重稽徵所黃釗慧簡稽代理主任並致贈榮退紀念品



拜訪財政部北區國稅局基隆分局黃美英分局長並致贈榮退紀念品



新北市政府經濟發展局公司登記科陳志賓科長拜訪本會



臺南市政府經發局舉辦「113年志願服務聯繫會報座談會 歲末餐會」



會務活動集錦

台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



113年11月18日舉辦「本國及外國公司登記實務分享講習會」。



113年11月20日「溫室氣體盤查」講習會。



113年11月28日「會計師紀律論壇」。



113年12月1日至3日舉辦台東高雄台南三日遊活動。



113年12月4日舉辦「113年度國稅法規暨稽徵實務座談會」。



113年12月10日「洗錢防制法」講習會。



本會與徐巧芯委員、李彥秀委員、羅智強委員及陳玉珍委員舉辦114年愛心贈米活動。





會務活動集錦 >>



113年12月18日「投資等級的永續報告書」講習會。



113年12月19日「ESG概論與懶人包」講習會。



113年12月20日本會輪值會計師歲末檢討會。



113年12月24日基督教芥菜種會愛心贈米活動。



113年12月30日「接軌IFRS 17之關鍵與國際實務」講習會。



113年12月31日舉辦「Alteryx資料處理自動化體驗營」課程。



114年1月4日與吳思瑤委員114年愛心贈米活動。



114年1月8日拜會臺北國稅總局詹朝財主任秘書。



114年1月13日日本公認會計士協會東京會千代田會至公會拜會。



114年1月18日與吳沛憶委員共同舉辦114年愛心贈米活動。



114年1月至臻信祥服務協會、秦慧珠議員及張文潔議員舉辦114年愛心贈米活動。



114年1月20-24日日拜會臺北國稅總局吳麗芬主任秘書、林雯瑛簡任稽核、士林稽徵所郭貞伶簡任稽核代主任、北投稽徵所陳玉玲主任、松山分局鄧文瑋分局長及萬華稽徵所吳定陽主任。



114年1月22日舉辦「2025會計教育向下扎根」活動。



114年1月21日協助台北市國中小職業輔導研習營。



114年2月6日舉辦114年「新春團拜聯誼餐敘」活動。



↑→114年2月8日與王鴻薇委員愛心贈米活動。



114年2月11日謝金河董事長「從國際局勢談2025年全球與台灣經濟展望」講習會。



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 ★

◎113/11/6~12/18 向下扎根系列-雄女微課程(左至右：王委員宣懿、謝主任委員 宗翰、李委員 建成)



◎113/11/9 會員與家眷一同前往衛武營欣賞藝文活動《相聲瓦舍—笑笑江湖》(右圖)



◎113/11/14高雄美國學校實習計劃部總監 Emma Su及實習計劃部經理 Kai Wei Chiu拜會公會。(下圖)

◎113/11/14向下扎根-高雄市立新莊高級中學(左1：楊委員 秉桓，左2：謝主任委員 宗翰)



◎ 113/11/20由黃理事長 聖富、李副理事長 建成、曾主任委員 之繁代表出席「2024海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇」

◎ 113/11/21-22五公會合辦「113年度公司法暨公司登記實務講習會」



★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎113/11/23特別規劃與淨覺育幼院師生同遊台南樹谷科學園區。



◎113/12/3至義守大學會計學系舉辦「學生校外實習面試徵才」活動。



◎113/12/10與財政部高雄國稅局舉辦「稅務聯繫座談會暨感恩餐會」。



◎113/12/16
由黃理事長
聖富、李主任
委員 建成及
李副主任委員
耀庭至南區國
稅局致贈稅務
日誌。(右)



◎113/12/19拜會經濟部產業園區管理局楊局長
伯耕，並致贈榮退如意葫蘆。



◎113/12/18與高雄市政府經濟發展局合辦「公司法講習會暨感恩餐會」。





會務活動集錦 >>

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎113/12/20本會特別規劃邀請全聯會專教委員會王委員 淑芬分享事務所E化管理。



◎113/12/20由黃理事長聖富、許主任委員 柏參及工商委員們至高雄市政府經濟發展局拜會廖局長 泰翔。



◎114/1/10六師攜手玉山銀行於高雄各捐血站舉辦捐血活動。



◎114/2/5特別邀請台北商業大學會計資訊系李興漢教授講授「Alteryx 資料處理自動化課程」。



本會精彩活動預告

- ◆ 2月18日(二) 新春專題演講暨聯誼餐敘
- ◆ 3月07日(五) 與成功大學合辦「2025會計趨勢論壇」
- ◆ 4月19日(六) 春季旅遊-藍皮解憂號一日遊
- ◆ 6月 保齡球比賽、高爾夫球比賽

臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



113.10.31-113.11.4「泰國台商總會交流暨旅遊活動」



113.11.5「會計師事務所應如何依法設立性騷擾防治機制及處置性騷擾案件」專題演講



113.11.8臺中市政府地方稅務局沈政安局長「房屋 2.0」課程



113.11.20-2024海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇



113.11.23中市公會福利委員會「鹿港老街巡禮一日遊」



113.11.26「113年度中區稅務座談會」



113.12.2「稅務資訊交流座談會」彰化場」



113.12.3中市公會福利委員會「咖啡講座-進階班」



113/11/28「營造業相關申辦實務案例暨法令問題」講習會



113.12.9中市公會福利委員會「油畫藝術講座」



113.12.11「113年度中區新進會計師薪傳及經營分享」講習會



會務活動集錦 >>



113.12.13臺中地方檢察署謝志遠主任檢察官「洗錢防制之偵查實務」



113.12.14六師十二會聯誼晚會



113.12.17中市公會福利委員會「紅酒講座」



113.12.17敬老餐會



113.12.19「大屯大智稅務交流會」



113.12.23中市公會福利委員會「電影欣賞-海洋奇緣2」



113.12.24中市公會福利委員會「手機攝影:豐富你我生活」講座



113.12.26「稅務資訊交流座談會暨會員紓壓健行聯誼活動」雲林場



114.01.01臺中市政府元旦升旗典禮



114.1.2與南投縣政府合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.4與陳超明立法委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.01.06拜會經濟部工商輔導中心



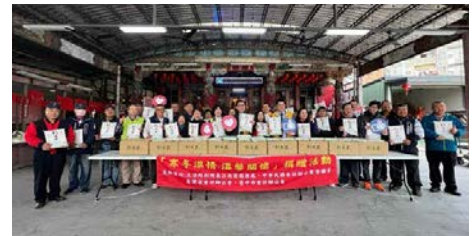
114.01.06拜會財政部中區國稅局



114.1.6拜會財政部中區國稅局豐原分局-董素貞分局長



114.01.06拜會財政部中區國稅局民權稽徵所



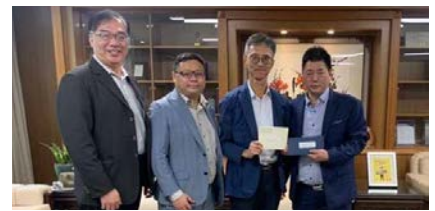
114.1.11與江啟臣副院長合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.11與黃秀芳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.12與蔡其昌委員、施志昌議員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.13拜會臺中市政府地方稅務局-沈政安局長



114.1.16第13屆「六師攜手玉山 快樂捐血讓愛相隨公益活動」臺中場



114.1.18與謝衣鳳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.21經濟部工商輔導中心尾牙餐敘



114.1.22與楊瓊瓊委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



114.1.22與臺中市政府社會局合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈



徵稿



專業主題

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。

休閒遊憩主題

本園地開放會計師發表生活隨想、健康休閒心得；可以知性、也可以感性，歡迎踴躍投稿分享。



來稿請以文字Word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