

會計師



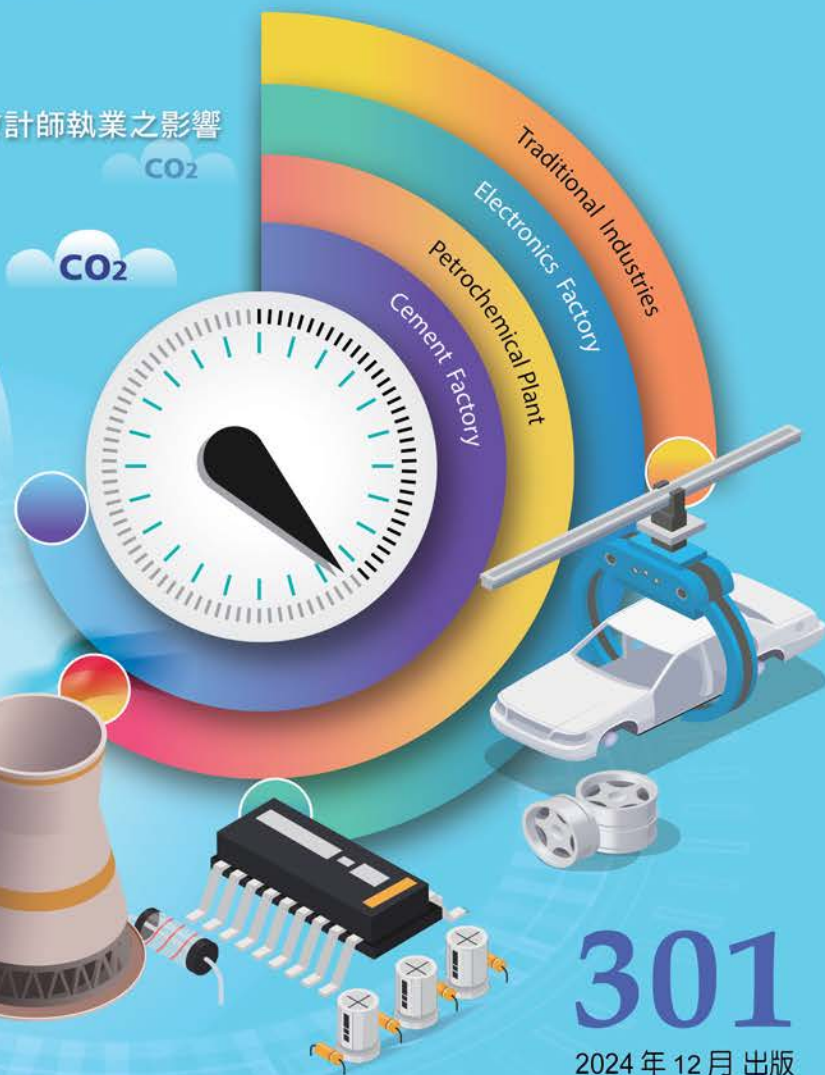
季刊

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

本期焦點

- 歐盟碳邊境調整機制 (CBAM) 之機會與挑戰
- 一人股東有限公司同時申請變更負責人及公司印鑑案件之最新登記實務
- 近期遺產稅重要議題探討——
113 年憲判字第 11 號判決介紹以及對於會計師執業之影響

CBAM



301

2024 年 12 月 出版

ISSN 2664-6366



社團法人中華民國會計師公會
全國聯合會

113年度慈善捐款芳名錄



理 事 長：張威珍

副理事長：劉昇昌、陳俊光、吳漢期、方文寶

理 事：黃協興、陳志光、劉克宜、林建邦、
丁澤祥、洪雅淑、蔡曉琪、陳素婷、
陳柏華、張字信

監 事：張景嵐、黃秀玉

主任委員：王淑芬、鄧治萍、周志誠、羅芳蘭

註：1. 依全聯會理監事簡介排序。

2. 本項慈善捐款係專款專用。

3. 因設定金額已達標，故有些理監事、主委捐至省市公會未能列出。



2024 第4季

CONTENT



第301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

ISSURE 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 陳東林 成昀達 陳蓓琪 楊書翰
鄭宏輝（依姓氏筆畫排序）

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.roc CPA.org.tw

電話 886-2-2392-5077（代表號）

傳真 886-2-2397-2573

設計印刷 雅新彩藝有限公司 02-2247-7654

●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 國稅報導.....財政部北區國稅局
- 小規模營業人導入行動支付租稅優惠停止適用情形
 - 營業人取得股利須留意營業稅申報規定
 - 節能電器可退稅 線上申辦最便利
 - 民眾的小確幸來了 雲端發票專屬獎再加碼
 - 代收代付免開統一發票，須符合二項條件
- 08 論改任遺囑執行人及遺產管理人之爭議.....財政部臺北國稅局

公司登記實務

- 11 一人股東有限公司同時申請變更負責人及公司印鑑案件之最新登記實務.....經濟部工商輔導中心

稅務財務

- 13 近期遺產稅重要議題探討--113年憲判字第11號判決介紹以及對於會計師執業之影響.....鄭宏輝
- 21 製造物供給契約課徵貨物稅及印花稅問題研究.....張永明

碳邊境調整機制

- 36 歐盟碳邊境調整機制(CBAM)之機會與挑戰.....王全三 林正芳 荷世平 許耀文 賴王澤銘

判決評析

- 43 司法實務對於查核報告中重大性之判斷標準—以臺灣高等法院臺南分院111年度金上訴字第1324號判決為中心.....高健祐 陳晴揚

國際交流

- 48 參加國際會計師聯合會2024年會員大會及思維領導力研討會心得報告.....吳偉臺
- 51 2024年海峽兩岸及港澳地區會計師行業交流研討會心得.....王家祥

國際知識新訊系列報導

- 54 開展諮詢服務 走向成功的小型事務所.....吳偉臺 林佳君

論文獎精要

- 55 股利稅資本化對企業價值的影響：臺灣資本市場的實證研究.....王全三
- 58 會計師產業查核廣度對公允價值保守之影響：來自台灣之證據.....姚維仁 廖騰翊
- 63 個人特定股權交易課房地合一稅之爭議問題及租稅規劃.....封昌宏
- 66 逃漏稅捐罪之判決分析研究.....黃振城

會務活動集錦

- 69 第十五屆稅務實務問題研討會活動紀實.....全國聯合會 提供
- 72 公會邀產官學界探討評價及鑑識會計專業服務於併購及不動產交易等應用促進產業向前.....全國聯合會 提供
- 74 113年度公司法暨公司登記實務講習會.....全國聯合會 提供
- 76 會計師盃羽球錦標賽.....全國聯合會 提供
- 79 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
- 81 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
- 84 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
- 87 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
- 90 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供

國稅報導

財政部北區國稅局

小規模營業人導入行動支付租稅優惠停止適用情形

財政部北區國稅局表示，行動支付為全球經濟發展趨勢，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，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113年9月30日止，全國適用前揭租稅優惠之小規模營業人計有19,018家。為確保民眾消費便利性，以切合政府提供此項租稅優惠之美意，國稅局仍會持續觀察營業人實際營業情形是否符合作業規範相關規定。如發現有下列情形之一者，依規定得停止其租稅優惠，且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，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。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。

營業人取得股利須留意營業稅申報規定

財政部北區國稅局表示，為簡化兼營投資業務營業人報繳手續，其於年度中所取得之股利收入，得暫免列入當期之免稅銷售額申報，俟年度結束時，將全年股利收入，彙總加入當年度最後一期之免稅銷售額申報計算應納或溢付稅額。

該局說明，營業人取得前開股利收入含國內、國外之現金股利及股票股利(不含資本

公積轉增資配股部分)，應彙總併入當年度最後一期免稅銷售額，並依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，按當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額比例（下稱不得扣抵比例）計算調整稅額，併同繳納。

該局補充說明，營業人計算當期或當年度不得扣抵比例調整稅額，得自行選擇採用比例扣抵法或直接扣抵法，茲整理如下：

選擇有利對象	比例扣抵法	直接扣抵法	備 註
	免稅收入較少或帳簿記載較未完備之企業	帳簿記載完備且免稅收入較大之企業	採用直接扣抵法營業人須帳簿記載完備，能明確區分所購買貨物、勞務或進口貨物之實際用途，經採用後3年內不得變更。
計算方式	按當期免稅銷售額占全部銷售額的比例來計算不得扣抵比例	以全部可扣抵之進項稅額-專供免稅銷售額相對應之進項稅額-應免稅銷售額共同使用之進項稅額×不得扣抵比例（依比例扣抵法計算）計算可扣抵之進項稅額	
優點	計算方式簡單	避免因較高之不得扣抵比率降低實際可扣除稅額，具節稅效果	

該局提醒，營業人年度中取得的股利收入，需於年度結束彙總列入申報營業稅最後一期之免稅銷售額，並依「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定，按當期或當年度進項稅額不

得扣抵比例計算調整應納或溢付稅額。如有任何疑義，可撥打免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供諮詢服務。



節能電器可退稅 線上申辦最便利

財政部北區國稅局表示，為鼓勵民眾使用節能家電，減少碳排達成綠色消費之政策目標，於114年6月14日前購買經經濟部核定能源效率1級或2級的新電冰箱、新冷（暖）氣機或新除濕機非供銷售且無退換貨者，在購買取得統一發票或收據記載之交易日期（即購買日）之次日起算6個月內，可透過財政部稅務入口網（<https://www.etax.nat.gov.tw>）線上申辦退還貨物稅，不用出門，免排隊且24小時皆可申請，方便又快速。

該局說明，民眾購買節能家電申請退還減徵貨物稅，除了郵寄紙本或臨櫃申請外，可多利用網路線上申辦，如採用簡化身分認證（限直撥退稅）方式，無須憑證與讀卡機即可申辦，線上申辦流程注意事項如附表，另請留意申請資格如下：

- 一、確認所購買電器經經濟部核定能源效率1級或2級：從產品說明書上可獲得能源效率相關資訊，亦可至經濟部能源署能源效率分級標示管理系統（<https://ranking.energylabel.org.tw/product/Approval/list.aspx>）查詢。
- 二、確認買受人資格：如發票或收據上載有買受人統一編號，應由該統一編號之買受人提出申請。

三、檢視未超過申請期限：退稅申請日必須未超過發票或收據開立日期次日起6個月內之申請期限。

該局呼籲，民眾購買節能電器申請退還減徵貨物稅時，請多利用財政部稅務入口網24小時線上申辦服務，程序簡便且不受時間或地點限制，可節省往返國稅局之臨櫃申辦時間及影印文件成本，亦可查詢案件審核進度，省時又便利，並再次提醒符合申請退還減徵貨物稅資格者，請把握申請時效，以免影響退稅權益。

如有相關疑問，可至財政部稅務入口網／稅務資訊／購買節能電器退還減徵貨物稅專區查詢相關規定，或撥打免費服務電話0800-000321洽詢。



附表：線上申辦流程注意事項

1	至財政部稅務入口網 線上申辦網頁	至財政部稅務入口網／稅務資訊／購買節能電器退還減徵貨物稅專區／消費者線上申請，點選「簡化身分認證（限直撥退稅）」，進入申請網頁。
2	依頁面所載欄位填寫 資料	依申辦網頁所載欄位依序填寫資料，並留意以下注意事項： (1)買受人資訊：請至所填寫的 Email信箱收取信件驗證碼並回填以完成驗證。 (2)憑證資訊：請先輸入發票或收據資訊，再填寫產品資訊。 (3)電器類產品資訊：填寫完成後點選「新增明細一筆」以新增產品資料。
3	檔案上傳	上傳統一發票或收據（雲端發票及電子發票證明聯免檢附）、申請人本人之退稅帳戶存摺封面、電器之保證書或保固卡圖檔，請將附件合併為1個（最多2個）檔案上傳，且檔案大小合計不超過8MB。
4	送出申請	點選「申請退稅」後將出現預覽頁面，確認申請資訊及應檢附文件無誤後，點選「確認送出」，系統將顯示「收件編號」及寄送收件編號至Email信箱，請務必確認取得收件編號，才算申請成功。





民眾的小確幸來了 雲端發票專屬獎再加碼

財政部北區國稅局表示，為鼓勵民眾使用載具索取雲端發票，今（113）年9-12月期每期雲端發票專屬獎500元獎，將再增開50萬組為245萬組，再加上100萬元獎30組、2,000元獎1萬6,000組及800元獎10萬組，每期雲端發票專屬獎總獎金高達13.67億元，民眾享有更多中獎機會。

該局說明，為便利民眾購物消費使用載具儲存雲端發票，政府提供多元化的載具，可

分為共通性載具及非共通性載具。共通性載具為所有開立雲端發票店家均可使用的載具，例如手機條碼；非共通性載具則包含營業人發行的會員載具、電子票證（悠遊卡、一卡通）、信用卡（含簽帳金融卡）或境外電商電子郵件載具等。為便利民眾管理各式載具索取雲端發票，避免錯失領獎先機，財政部提供各式載具歸戶至手機條碼及設定領獎帳戶兌領獎之途徑有下列二種：

途徑	電子發票整合服務平台（下稱平台）	財政部統一發票兌獎APP（下稱兌獎APP）
載具歸戶	於平台首頁以手機號碼及驗證碼登入後，至「歸戶設定」頁面將各式載具歸戶。	下載「財政部統一發票兌獎APP」，以手機號碼及驗證碼登入，點選「載具歸戶」後，並「新增載具」，即可將各式載具歸戶。
設定領獎帳戶	於「手機條碼專區」之「領獎設定」頁面點選「啟用中獎自動匯款」，填入領獎資料。	於「系統設定」項下點選「個人資料設定」，填入「基本資料」及「領獎資料」完成設定金融機構帳戶資料。
領獎方式	開獎日次月10日前，自動匯款至領獎帳戶。	於各期統一發票領獎期限屆滿前，點擊APP之「我要領獎」功能。

該局呼籲，民眾消費使用載具儲存雲端發票，除了享有一般獎項及雲端發票專屬獎項雙重對獎機會，如一併完成載具歸戶並設定領獎帳戶，於每次發票開獎後，還能享有自動對獎的服務，若中獎時亦會主動匯款至您指定

的帳戶，獎金絕不會漏接，且可省去4‰的印花稅。若有任何疑問，可撥打免費服務專線0800-000321洽詢，該局將有專人竭誠為您服務。

代收代付免開統一發票，須符合二項條件

財政部北區國稅局表示，依統一發票使用辦法第8條第3項規定，營業人若受託代收轉付款項，沒有額外收取差額，因非實際買賣雙方，無須開立統一發票。

該局進一步表示，關係企業之間常見互相協助處理訂貨事宜，若中間人主張所收款項僅係代收代付，必須符合「代收及轉付之間無差額」及「轉付款項取得的憑證買受人載明為委託人」才可免開立統一發票。舉例來說，甲公司受關係企業A公司委託，向乙公司購買1億元商品，甲公司將A公司交付的1億元價金轉付給乙公司，並取得以A公司為抬頭的統一發

票，且甲公司未向A公司收取任何費用時，才符合代收代付的交易型態要件，此時甲公司就此交易無須開立統一發票，只須將代為付款時所取得的統一發票交付給A公司即可。

該局說明，營業人代收轉付的款項若無法證明無差額，或者無法提示付款時取得載明買受人為委託人的合法憑證，國稅局將以代收款項列為收款人的營業收入，除涉及營業稅補徵外，並將依同業利潤標準核計所得額課徵營利事業所得稅。如要避免此類交易中間人稅務上的負擔，相關適用文件務必妥善保存。如仍有不明瞭之處，歡迎利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供詳細諮詢服務。



論改任遺囑執行人及遺產管理人 之爭議

財政部臺北國稅局

於被繼承人過世後，常見遺產之管理人除繼承人外，尚有遺囑執行人、遺產管理人(合稱為財產管理人)、受遺贈人等等，該等財產管理人若怠於行使其職務將會使被繼承人遺產相關所涉債權難以受償，是以財產管理人之選任、辭任、改任為實務上常見問題。

所謂遺囑執行人為被繼承人生前以遺囑或委託方式指定特定人為部分遺產或全部遺產之管理及執行人，或於未指定遺囑執行人由親屬會議選定，不限於被繼承人死後有無繼承人。遺囑執行人向法院就職後於有必要時，應就遺囑有關遺產編制財產清冊交付繼承人，其主要職務內容就遺囑中指示管理之範圍為執行上必要之職務，在此範圍視為繼承人之代理，繼承人不得處分及妨礙，並得就其管理事務之繁簡程度於遺產範圍內酌定報酬。而遺產管理人為繼承開始後而無人繼承時，由親屬會議選定，或利害關係人或檢察官聲請法院選任之，職務內容包含，編製遺產清冊、為保存遺產必要之處置、聲請法院公告被繼承人之債權人及受遺贈人，報明債權，及為願受遺贈與否之聲明、

清償債權或交付遺贈物等，職務內容與遺囑執行人相仿。

實務上曾討論同時有遺囑執行人與遺產管理人，職務內容競合時應如何處理？最高法院認若遺囑上未列舉全部遺產為分配或就不特定物為遺贈等，則其餘財產非屬遺囑執行人之管理權限範圍，遺囑執行人不就遺產之全部有清算、申報之權利義務。是以倘同時有遺囑執行人及遺產管理人時，先由遺產管理人踐行命繼承人於期限內承認繼承之公示催告及清算程序，而後由遺囑執行人為遺囑之執行，遺囑執行完了時，再由遺產管理人對於未於公告期間為報明或聲明之債權人或受遺贈人償還債務或交付遺贈物，為最後之清算程序，在遺產管理人命繼承人承認繼承之公示催告及清算程序期間，遺囑執行人之權限暫被停止，不得以遺囑執行人身分，就該遺產為管理之行為。

遺囑執行人將遺產依遺囑處理完畢，將剩餘遺產移交遺產管理人，嗣遺產管理人於職務執行完畢後，遺囑執行人得向法院陳報處理遺產之狀況並提出有關文件後聲請終結。而遺產

管理人之職務終結，係指經命被繼承人之繼承人承認繼承，或命被繼承人之債權人、受遺贈人報明債權及為願受遺贈與否聲明之公示催告期間均已屆滿，處理被繼承人相關債權債務關係，並移交遺產予國庫後，已無其他遺產管理事務須處理之情形而言，若尚有遺產內容尚未移交或管理者則不能謂職務已經終結。

在職務終結前，財產管理人如有正當事由，得聲請法院許可其辭任，參諸家事事件法第145條第2項之立法理由，財產管理人如有不能繼續管理遺產之正當理由者，無論其係依何方式產生，應許其向法院聲請許可辭任。此乃因財產管理人具公益性，為利程序之進行，並保障被繼承人之債權人及其他關係人之權益，不許其於受任後任意辭去職務。惟於遺產管理人有正當理由之情形，即不宜強其所難，經法院許可後，應許其辭去職務，以資兼顧。而所謂正當理由，如遺產管理人確因本身患重病、業務暴增、利益衝突、遷居遠方或長期出國等不可預期情形，致無法續任或已有另改定之財產管理人等，自屬有正當理由而應許可其辭任。是以，如僅是主觀認為遺產管理事務繁雜、報酬過低、遺產所在地遙遠等，則非為正當理由。另實務上亦曾有律師擔任遺囑執行人以繼承人擅自處分遺產而有礙職務等為由聲請辭任，經法院認其得基於專業排除繼承人之妨害駁回辭任聲請，可知該正當理由之判斷需綜合遺產總體管理情形判斷。

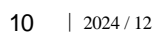
財產管理人怠於執行職務或有其他重大事由時，利害關係人(如債權人)，得請求親屬會議或聲請法院另行指定，相關重大事由如未就財產為管理措施及處理相關債務、未履行部分職務內容、未編制遺產清冊，違反民法第1179條第2項遺產管理人應於就職後三個月編製遺產清冊之職務上義務等，以上情形法院常改任較原財產管理人瞭解家庭或財產狀況之配偶或親戚或有法律專才之律師為財產管理人，或亦常借重國有財產署處理財產之專才及能力，擔任遺產管理人之經驗豐富，且無人承認繼承，倘有剩餘依法即歸屬國庫，對遺產有管理實益為由，改任國有財產署為遺產管理人。

案例分享

近期行政執行分署執行滯欠遺產稅案，被繼承人A君生前有以遺囑指定部分遺產分配與受遺贈人，並選任甲君為遺囑執行人。惟A君之民間債權人為執行其財產，認依戶籍資料所載並無法定繼承人，合於民法第1177條規定之繼承人有無不明之情形，亦無法依同法第1131條組成親屬會議選定遺產管理人，且繼承人未經過承認繼承之公示催告及遺產未經清算程序確定其內容範圍之前，遺囑執行人尚無法具體實現分配遺產與繼承人或受遺贈人之任務，爰向法院聲請選任遺產管理人。法院以遺產管理人與遺囑執行人之權限並不相衝突，殊無指定遺囑執行人甲君後，於繼承人有無不明



款辦理行政執行，為避免被繼承人遺產問題懸而未決，對公益及被繼承人之債權人權益受有損害，於另覓具有法律上專業知識之律師後，向法院聲請丙律師為遺產管理人後順利徵起稅款。



一人股東有限公司同時申請變更負責人及公司印鑑案件之最新登記實務

經濟部工商輔導中心



依據公司登記辦法第5條第1項規定之附表三「有限公司登記應附送書表一覽表」，一人股東所組織之有限公司(以下稱一人公司)申請股東出資轉讓、改推董事、修正章程等變更登記，應由新董事檢附申請書正本1份、變更登記表正本一式2份，及公司章程影本、股東同意書影本、新董事及新股東身分證明文件影本各1份，並繳納規費新臺幣1,000元，向公司登記機關辦理變更登記。另併案辦理公司印鑑變更報備者，公司應檢附新舊印鑑變更對照表正本1份；倘公司印鑑係遺失者，應由新任之代表公司負責人於申請書蓋具公司之新印鑑，並檢具原公司印鑑遺失切結書正本1份，向公司登記機關申請公司印鑑變更報備。

惟近期有部分公司登記機關，接獲一人公司之原股東稱遭冒名變更負責人及公司印鑑之情事。為防杜類似案件發生，本部於今(113)年9月6日發函通告各公司登記機關，於接獲一人公司之變更登記申請案件，如同時涉有變更負責人及申報印鑑變更，且申請人僅以「印鑑遺失切結書」





公司登記實務 >>

作為申報公司印鑑變更報備之聲明文件時，公司登記機關應依職權另請申請人提供其他佐證文件(如加附蓋具原登記負責人備查印鑑或由原負責人親簽之公司印鑑遺失切結書正本、檢附原負責人身分證明文件影本等方式)，如有必要，亦得函詢原負責人查證股東出資額轉讓、改推董事、修正章程等變更事項及公司印鑑變更報備之真實性，透過加強嚴謹審查及覆核機制，以避免類似案件再次發生致損害原股東權益。(茲整理部分公司登記機關審查作業規定如下表)

另倘一人公司已發現前述遭冒名變更負責人及公司印鑑之情形，應立即通報所管轄之公司登記機關，公司登記機關如經檢視相關登記文件與前開作法未盡相符時，將依職權啟動調查程序。

表、部分公司登記機關審查作業規定

公司登記機關	改進做法
台北市商業處 ¹	受理公司辦理一人有限公司股東出資轉讓併案申請公司印鑑變更備查時，除股東同意書須加蓋原負責人備查印鑑外，需請一併檢附原負責人身分證影本。若原負責人備查之印鑑遺失，則請加附原負責人簽名切結書，或由原負責人本人攜帶現行有效附有相片之身分證明文件正本，始得臨櫃申請隨到隨辦；若未備妥相關文件，將先發函通知原負責人知悉確認無誤後始准予變更，以杜絕偽冒變更情事。
新北市政府經濟發展局 ²	速件櫃檯停止辦理檢附之文件為印鑑遺失切結書(或印鑑返還相關文件)之變更負責人併案公司印鑑變更案件。
桃園市政府經濟發展局 ³	一、公司登記隨到隨辦櫃檯，暫停受理1人有限公司股東出資額轉讓變更登記併案辦理公司、負責人印鑑變更報備案件(原負責人持身分證正本到場簽名確認者，不在此限)，改以非隨到隨辦案件後送辦理。因公司印鑑遺失申報變更者，加附蓋記原負責人備查印鑑及簽名之印鑑遺失切結書正本。 二、1人有限公司股東出資額轉讓、改推董事變更登記申請案，請隨案檢附原負責人身分證影本、由原負責人親簽或蓋記原備查負責人印鑑之股東同意書影本，前開文件本府得視需要，要求查驗正本，或向當事人(新舊負責人)進行必要之確認查證。

資料來源：

1. https://www.tcooc.gov.taipei/News_Content.aspx?n=3702800E82728292&sms=78D644F2755ACCAA&s=3C5795562ED94865

2. <https://www.economic.ntpc.gov.tw/Custom/%E5%85%AC%E5%8F%B8%E7%99%BB%E8%A8%98>

3. https://edb.tycg.gov.tw/News_Content.aspx?n=3749&s=1357384



近期遺產稅重要議題探討

—113年憲判字第11號判決介紹以及對於會計師執業之影響

鄭宏輝 會計師

一、前言

憲法法庭於113年10月28日針對遺產稅案件作出113年憲判字第11號判決，此案主要係憲法法庭針對擬制遺產課稅問題進行的重要憲法裁判，此判決出爐後有許多法界先進進行判決評析，本文打算以較為白話的方式，先進行憲法裁判制度的介紹，讓不具法律背景的會計師同道能對此憲法裁判有深入的了解，並擬分析未來在遺產及贈與稅法修法前須如何進行因應。

二、案例事實

1.聲請人一原為臺北高等行政法院第三庭，審理該院110年度訴字第183號遺產稅事件（下稱系爭事件），事實大致為：原告(以下簡稱“陳小妹”)為被繼承人(以下簡稱“陳先生”)之未成年非婚生子女，被繼承人於民國105年6月間將其名下所有某公司之股票共114,800股贈與其配偶，嗣於同年7月18日申報並經核定免徵贈與稅。後來此案被繼承



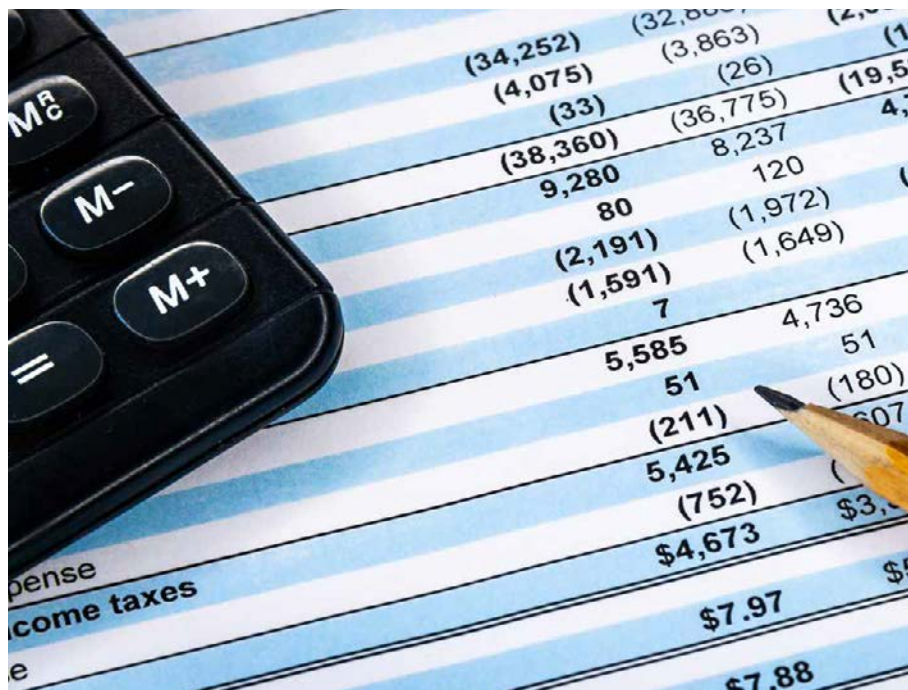
人於106年12月3日死亡，其配偶(元配周女士，以下簡稱“陳太太”)及其3名婚生子女均拋棄繼承，原告陳小妹為唯一繼承人。被告財政部北區國稅局以上述股票為被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法（下稱“遺贈稅法”）第15條第1項第1款規定：「被繼承人死亡前2年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。……」（下稱“系爭規定”）將被繼承人死亡時之股票淨值新臺幣（下同）308,682,069元計入遺產總額，核定被繼承人之遺產總額346,124,368元，遺產淨額324,351,907元，原告應納稅額57,354,847元，已超出原告因繼承所得之財產。原告不服，循序提起行政訴訟。

2. 聲請人二為被繼承人李先生之配偶(游○○)及其子(李○○)。被繼承人於105年5月3日將桃園市中壢區青平段土地（下稱系爭土地）贈與其配偶後，於同年5月14日死亡。系爭土地之價值130,198,990元併同被繼承人其他財產，經財政部北區國稅局核定遺產總額222,721,630元，遺產淨額146,237,326元，應納稅額14,623,732元。聲請人二不服，主張若依系爭規定將系爭土地視為遺

產，則應有遺贈稅法第17條之1剩餘財產差額分配扣除規定之適用，循序提起行政訴訟救濟，後於臺北高等行政法院109年度訴字第386號判決及最高行政法院111年度上字第11號裁定之後，聲請人二聲請裁判及法規範憲法審查。

三、判決主文簡要

1. 遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之



經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第15條保障之財產權。(違憲)

- 2.上開規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前2年內贈與之財產，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自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第7條保障平等權之意旨。
- 3.立法機關應於本判決公告之日起2年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。
- 4.臺北高等行政法院109年度訴字第386號判決違憲。該判決及最高行政法院111年度上字第11號裁定均廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭(和聲請人二有關的原判決)。

四、本案件所涉及的憲法裁判制度簡介

憲法訴訟法於民國111年1月4日施行，其憲法裁判取代之前的大法官解釋，茲簡單介紹如下。

1.本案件所屬的憲法裁判類型：

依據憲法訴訟法第一條¹規定，本案的聲

請人一係針對「法規範憲法審查」提出憲法裁判，聲請人二則是已經進行訴訟到最高行政法院敗訴確定，因而聲請「裁判及法規範憲法審查」。換言之，憲法法庭認為法規範或確定終局裁判牴觸憲法，聲請有理由者，應於判決主文宣告該確定終局裁判違憲，並廢棄之，發回管轄法院；如認該確定終局裁判所適用之法規範違憲，並為法規範違憲之宣告。

2.憲法裁判的效力²

- A. 憲法法庭的判決及依憲法訴訟法第41條、第43條所為的實體裁定，有拘束各機關及人民的效力；各機關並有實現判決內容的義務。
- B. 對於憲法法庭及審查庭的裁判，不得聲明不服。
- C. 憲法法庭為判決或實體裁定，聲請人不得更行聲請。
- D. 法規範審查案件或機關爭議案件曾經司法院大法官解釋或憲法法庭判決宣告合憲或作成其他憲法判斷，除憲法訴訟法有特別規定外，任何人不可以就相同法規範或爭議聲請判決。

¹ 憲法訴訟法第一條規定：「司法院大法官組成憲法法庭，依本法之規定審理下列案件：

一、法規範憲法審查及裁判憲法審查案件。
二、機關爭議案件。
三、總統、副總統彈劾案件。
四、政黨違憲解散案件。
五、地方自治保障案件。
六、統一解釋法律及命令案件。」

² 憲法法庭網站：<https://cons.judicial.gov.tw/docdata.aspx?fid=31> (最後瀏覽日:2024年12月1日)



由以上的說明可知，憲法裁判的效力有憲法的法位階效力，其法律位階極高。

五、本案得以聲請憲法裁判的法律依據為何？為何會併案申請？

1. 聲請人一為法院聲請案件：

本案的聲請人一為臺北高等行政法院，其所依據的法條為憲法訴訟法第55條³及57條⁴，該院因審理系爭事件，認所應適用之系爭規定牴觸憲法，故裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲。

2. 聲請人二為人民聲請案件：

本案的聲請人二為人民，其對於所受不利確定終局裁判(最高行政法院111年度上字第11號裁定)，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決；又人民聲請之案件於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受理之。故聲請人二係依據憲法訴訟法第59條第1項⁵及第61條第1項⁶進行憲法裁判的聲請。

3. 此兩案合併於同一個憲法裁判審理的原因

本案大法官認為，聲請人一及二聲請法規範憲法審查部分均為遺產及贈與稅法第15條的擬制遺產規定，另外聲請人二聲請裁判憲法審查部分與擬制遺產的法律規定相牽連，故憲法法庭依據憲法訴訟法第24條第1項⁷規定，對這兩案合併進行審理。

六、大法官認定違憲的原因

1. 違反量能課稅原則：

113年憲判字第45段提到：「繼承人非僅配偶一人，甚或是配偶因拋棄繼承（如聲請人所審理系爭事件情形），或喪失繼承權，不再是繼承遺產之人等情形，而使繼承人之範圍與受上開財產贈與之配偶不一致時，將產生繼承人以其繼承之財產，為配偶因上開財產而生稅捐負擔能力增益，負擔納稅義務之結果。由於系爭規定未考慮因視為遺產之贈與財產而有財產增益之配偶，並不等同於實際上因遺產稅之課徵而受有稅捐負擔之繼承人，致遺贈稅法中遺產總額之計算範圍擴及繼承人實際繼承之遺產以外之財產，以此為基礎計算之遺產稅

³ 憲法訴訟法第55條規定：「各法院就其審理之案件，對裁判上所應適用之法律位階法規範，依其合理確信，認有牴觸憲法，且於該案件之裁判結果有直接影響者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」

⁴ 憲法訴訟法第57條規定：「各法院就其審理之原因案件，以本節聲請為由而裁定停止程序時，應附以前條聲請書為裁定之一部。如有急迫情形，並得為必要之處分。」

⁵ 憲法訴訟法第59條第1項規定：「人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序用盡審級救濟程序，對於所受不利確定終局裁判，或該裁判及其所適用之法規範，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」

⁶ 憲法訴訟法第61條第1項規定：「本節案件於具憲法重要性，或為貫徹聲請人基本權利所必要者，受理之。」

⁷ 憲法訴訟法第24條第1項規定：「分別提起之數宗聲請，憲法法庭得合併審理，並得合併裁判。但其聲請審查之法規範或爭議同一者，憲法法庭應就已受理之聲請案件合併審理。」

額，亦無法對應於繼承人之稅捐負擔能力。申言之，因繼承而獲財產增益之繼承人，可能因系爭規定之擬制，而使其稅捐負擔，部分取決於不歸屬於己之財產增益，而非依其自身之稅捐負擔能力增益，此已背離量能課稅原則。」

2.違反平等原則：

遺產及贈與稅法第15條第1項第1款規定就負擔擬制為遺產之財產所生稅負之義務人未設特別規定，致繼承人代為就配偶之財產增益負擔遺產稅，與達成租稅公平目的間，欠缺合理關聯。遺產及贈與稅法第15條第1項第1款於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。

七、本號憲法裁判出爐之後的可能影響

1.在遺產及贈與稅法修法完成前，本號憲法裁判的主文第55段有指出課稅的相關指引：

A.如受贈配偶亦屬遺贈稅法第6條第1項各款所定遺產稅納稅義務人，相關機關應計算擬制為遺產之財產占遺產總額比例，依該比例計算因該受贈財產所增加之稅額，就該部分稅額，僅得向配偶發單課徵。

B.如受贈配偶因拋棄繼承或喪失繼承權等事由，並非遺產稅納稅義務人，就因依系爭規定視為遺產之贈與，所增加之遺產稅負，不得以繼承人為該部分遺產稅負之納稅義務人，亦不得以被繼承人死亡時遺留之財產為執行標的。





2.聲請人一陳小妹，依照此號憲法裁判計算的可能須繳納遺產稅金額

$$= (\text{全部核定遺產金額} 346,124,368 \text{元} - \text{擬制遺產金額} 308,682,069 \text{元}) / \text{全部核定遺產金額} 346,124,368 \text{元} * \text{應納稅額} 57,354,847 \text{元} = 6,204,410 \text{元}。$$

以上最後繳稅金額，仍需由台北高等行政法院之裁判及稅捐機關開單金額為準，本文僅依據此號憲法裁判之精神先行予以試算。

3.上點仍有51,150,437元(=57,354,847元-6,204,410元)，近5,115萬元無法對拋棄繼承的繼承人加以課徵稅捐，但稅捐機關是否有可能對這些拋棄繼承的繼承人加以課稅呢？大法官已經考慮到這點，並在憲法裁判本文中嚴令禁止此案對於拋棄繼承的繼承人加以課稅，筆者引用113年憲判字第11號關於此部分的主文如下：

A.基於憲法第19條租稅法律主義之意旨，租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，應以法律明定（司法院釋字第622號、第674號及第798號解釋參照）。就上開配偶非遺產稅納稅義務人情形，相關機關尚不得於法律未明定該配偶為納稅義務人時，即逕向該配偶課徵因擬制遺產所增加之遺產稅負。至該配偶是否及如何負擔遺產稅，自應由立法機關於檢討修正相關規定時，併同審酌。（113年憲判字第11號主文第

56段）

B.財政部也不能針對聲請人一案件的拋棄繼承人以「實質課稅原則」來補課這條近5,115萬元的稅捐，本案大法官在113年憲判字第11號主文第48段指出：『關係機關財政部雖主張：系爭規定擬制為遺產部分，得適用納保法第7條第3項「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息」規定，使受贈配偶須以擬制為遺產之受贈財產繳納稅捐。本庭認為納保法第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，蓋租稅規避以稅捐稽徵機關能證明納稅者係基於獲得租稅利益之目的，並以非常規交易形式為之為限，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，關係機關財政部並未予說明，自無從據此改變本庭之判斷。』

換言之，本案未收到的5,115萬元的稅捐，是無法對於拋棄繼承人進行開單，筆者亦好奇未來此金額是否有可能成為國庫的稅損？或是未來立法者在修法時能夠形成充分的智慧來防堵這租稅漏洞，這都值得進一步觀察。

4.聲請人二的爭點主要是「生存配偶剩餘財產差額分配請求權」扣除額的計算，其相關函令為財政部970114台財稅字第09600410420號函⁸，此案例在釋憲後的稅捐差異數額，本文擬試算如下

A.原剩餘財產請求權扣除額之計算:本文整理聲請人二的相關法院判決，整理如下。

北區國稅局原本算法

李先生的剩餘財產為1,837萬5,901元，計算方式如下：

總財產1億4,907萬6,222元-還在名下卻已贈與太太的土地1億3,019萬8,990元-未償債務50萬1,331元=1,837萬5,901元

李太太的剩餘財產為3,252萬4,521元，受贈財產不計入，計算方式如下：

財產金額1,102萬4,521元+活儲350萬元+定期存款1,800萬元=3,252萬4,521元

李太太的剩餘財產比李先生多，所以差額請求權扣除額為0。

B.釋憲後剩餘財產請求權扣除額之計算方式：根據釋憲結果，關於被繼承人李先生的計算式，要加回「贈與太太的土地1億3,019萬8,990元」。

未來，被繼承人的剩餘財產計算式要把贈與配偶的擬制遺產加回來：

剩餘財產=死亡時財產價值-婚前財產-受贈財產-繼承財產-負債+「擬制遺產—死亡前兩年贈與配偶財產」

擬制遺產新算法

加上「擬制遺產」，李先生的剩餘財產為1億4,857萬4,891元，計算式如下：

1,837萬5,901元+「擬制遺產—贈與太太的土地1億3,019萬8,990元」=1億4,857萬4,891元

因此，李太太的請求權扣除額就不一樣了，會變成5,802萬5,185元。

(李先生的剩餘財產1億4,857萬4,891元-李太太的剩餘財產3,252萬4,521元)×1/2=5,802萬5,185元

國稅局原核定遺產淨額是1億4,623萬多元，減去李太太請求權扣除額，淨額減為8,821萬多元，稅額減為882萬多元。

換言之，本釋憲案讓李先生遺產稅案的稅額有可能減少580萬多元。(最後課稅結果仍須依照相關法院判決及稅捐機關開單數額為準)

八、本號憲法裁判出爐之後的未來可能發展方向以及對於會計師執業的可能影響

⁸ 財政部970114台財稅字第09600410420號函全文如下：

死亡前2年內贈與配偶之財產應併入遺產總額課徵遺產稅惟不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍

主旨：被繼承人死亡前2年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第15條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第1030條之1規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。



1.財政部970114台財稅字第09600410420號函關於「死亡前2年內贈與配偶之財產應併入遺產總額課徵遺產稅惟不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍」實質上已經被此號憲法裁判宣告為違憲，在修法之前，未確定案件和未來修法前的核課案件，納稅義務人的配偶須主動主張依據「113年憲判字第11號判決」，主張對於納稅義務人有利的稅額計算。

2.聲請人一人的案例來看，假若配偶未拋棄繼承，則此種擬制遺產產生的稅額，會依據此判決的要求分單開立遺產稅單給配偶及各繼承人，遺產稅稅單過去在實務上均是合併開單由全體繼承人列名其上，由於本憲法裁判僅處理生前贈與給「配偶」的擬制遺產產生的稅負負擔不合理現象，其他贈與給子女或其他親人產生的擬制遺產案件，應該還是無法適用分單課稅的作法。會計師同業在應對客戶諮詢或申報時，須注意此點。

3.此次憲法裁判出爐後，有建議台灣的遺產及贈與稅法由「總遺產稅」制度修改為「分遺產稅」稅制度，筆者認為朝向修法方向的機率不大，可能原因為：

A.台灣的遺產及贈與稅法相關函令及制度設計，全部都是用「總遺產稅」制度加以設計，修改為「分遺產稅制」要修改的法令非常地多，影響層面過大。

B.大法官在113年憲判字第11號判決第74段

亦建議：「……於現行總遺產稅制下，立法機關並應充分考量個別繼承人財產權及生存權保障意旨，訂定個別繼承人負擔總體遺產稅負之合理上限。」換言之，大法官亦認為目前台灣修法方向仍是維持在總遺產稅制為宜。

九、結語

在這次的憲法裁判中，筆者在看到此次發生許多課稅不合理的狀況，這兩個案件都是先被稅捐機關「依法」課徵了不合理的稅單，甚或是花了很大的心力讓稅捐機關與人民進行復查、訴願及行政訴訟等耗費資源甚鉅的行政救濟程序，最後被大法官宣告違憲。這開始讓我們發現，遺產及贈與稅法於民國62年制定至今已經逾50年，連大法官都建議相關機關未來要充分考量社會背景、科技及稽徵技術之改變，通盤檢討修正遺產稅制，使其合乎量能課稅原則之本旨。筆者也深感稅改之路，未來仍有一段漫漫長路要走。





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，過去於對日抗戰時期，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。



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。



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。

三、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。

四、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

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 范文清，租稅優惠之研究，月旦財經法雜誌41期，2017年11月，第144頁以下與149頁以下。



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。

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=f580ac7a129d4547acb04a7aeecbab52>，最後瀏覽日：2023/12/19。

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。

五、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.

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，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。

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

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。…」



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輸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日提出廢止貨物稅之要求者¹⁵。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

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？財部：地方重要財源、不宜輕易廢止，聯合報，2022/12/08。

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。

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增值型營業稅，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，而且將貨物稅併入增值型營業稅課徵，恐引起物價飛漲，故廢止貨物稅條例面臨者重重困難。

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。

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，依增值型與非增值型營業稅法之規定，已須繳納增值型營業稅，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

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。

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。



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。

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。

（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，集合形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

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。

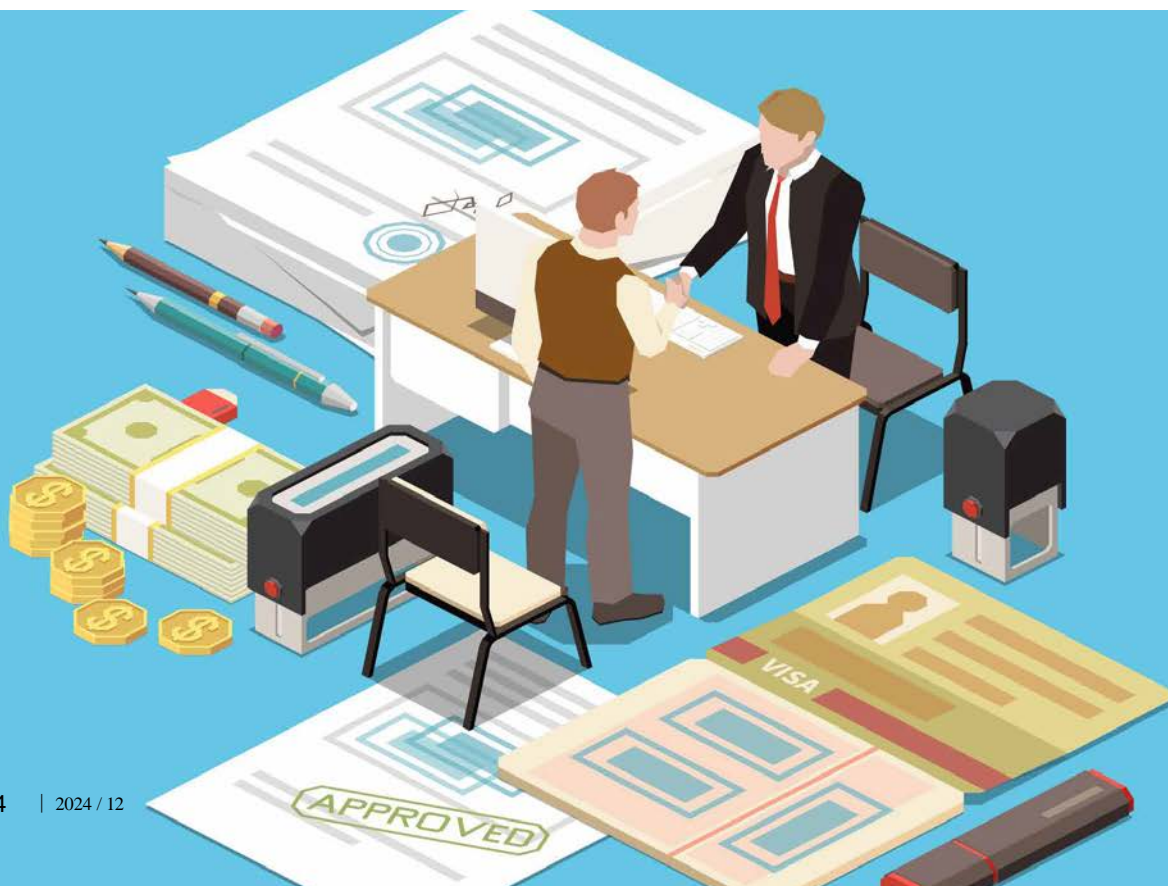


時宜稅法課徵稅捐族群之權利受到侵害，形成不公平負擔現象之外，亦違反民主課稅之原則。

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)

歐盟碳邊境調整機制(CBAM) 之機會與挑戰

王全三¹ 林正芳² 荷世平³ 許耀文⁴ 賴王澤鎡⁵

壹、摘要

氣候變遷是當前全球面臨的重大挑戰之一，其影響遍及環境、經濟和社會各個層面。在環境面上，隨著全球氣溫的上升，極端天氣事件的頻率和強度也在增加，這些事件包括洪水、乾旱、熱浪和颶風等，對生態系統和人類生活造成嚴重威脅。根據科學研究，這些變化不僅會導致生物多樣性的喪失，還會對農業生產、淡水資源以及公共健康造成負面影響。

在經濟社會方面，氣候變遷可能導致資源稀缺，影響糧食和水的供應鏈，進而推高價格，增加社會不穩定性。此外，企業可能面臨更高的生產成本和營運風險，特別是在依賴自然資源的行業。氣候變遷還可能影響國際貿易模式，因為不同國家對環境政策的反應和適應

能力不一，從而可能引發貿易摩擦。

碳邊境調整機制（CBAM, Carbon Border Adjustment Mechanism）是歐盟為應對氣候變遷而提出的一項創新政策，旨在透過降低碳洩漏與平衡企業碳成本劣勢，以確保歐盟針對企業之減碳政策的效果以及進口商的積極減碳。由於目前大多數國家未能實施有效的碳定價政策，歐盟內部的公司可能會面臨來自這些國家的低成本（指碳成本）進口產品的競爭而削弱其在境內市場上的競爭力，因此，CBAM要求進口商(即境外輸入產品之廠商)為其產品的碳排放支付與歐盟境內企業相應的碳稅，從而平衡本地產品和進口產品在碳成本上的差異。

目前歐盟對CBAM的期待是：CBAM不僅有助於保護歐盟企業的利益，還能引導其他

¹ 國立臺灣大學會計學系暨研究所 教授。

² 國立臺灣大學環境工程學研究所 教授。

³ 國立臺灣大學土木工程學系暨研究所 教授。

⁴ 國立臺灣大學國際企業學系暨研究所 副教授。

⁵ 國立臺灣大學環境工程學研究所 研究生。

國家加強其環保措施，推動全球氣候行動的協調。因此，CBAM在歐盟氣候政策中佔據了核心位置，為實現碳中和目標的重要工具之一。

貳、CBAM的概念與目的

碳邊境調整機制（CBAM）是一項政策工具，旨在對進口產品施加碳稅，反映其在生產過程中產生的碳排放。這項機制的主要目的是為了確保進口產品在碳成本上與歐盟內部產品有相同基準，以促進公平競爭和降低碳洩漏風險，以求達到企業減碳之成效。

碳邊境調整機制（CBAM）有下列四項基本原則：

一、碳定價平衡：

CBAM要求進口商根據其產品的碳排放按市價支付相應的碳稅，這樣可以平衡歐盟內部產品與進口產品在市場上的碳成本差異。這意味著如果進口產品來自未實施類似碳定價的國家，進口商需支付相應的調整稅，以調節這些產品在歐盟市場上的競爭優勢。

二、減少碳洩漏：

碳洩漏指的是企業將生產轉移到環境法規較為寬鬆的國家，從而在全球範圍內增加碳排放。CBAM旨在通過對進口產品施加碳稅，減少這種行為的動機，以鼓勵企業在碳成本較高的市場內進行生產。

三、促進國際競爭力：

CBAM不僅旨在保護歐盟內部企業的利益，還希望通過鼓勵其他國家採取更嚴格的環保政策來促進國際競爭力。這種政策導向可以提高歐盟產品在國際市場上的競爭優勢，並推動全球對氣候變遷的應對。

四、透明和可核查：

CBAM的設計強調透明度和可核查性。進口商需提交其產品的排放數據，並通過第三方驗證以確保數據的準確性，這有助於建立公平的市場環境。

總結而言，CBAM的基本原則圍繞著碳定價平衡、減少碳洩漏及促進國際競爭力展開，旨在為歐盟及其夥伴國家的環境保護和經濟可持續發展提供支持。

叁、CBAM的經濟理論基礎-關稅、碳排放額度與出口退稅

在開放經濟體系中，當地產品與進口產品之間的競爭關係變得愈發明顯。隨著國際貿易的增加，本地生產商必須面對來自外國市場的競爭壓力。這種競爭不僅影響價格，也影響產品質量和創新能力。

當地產品通常受到地理位置、文化偏好和市場需求的影響，而進口產品則可能因為生產成本較低而更具價格優勢。在這種競爭環境中，消費者往往會根據價格、質量和品牌忠誠



碳邊境調整機制 >>

度來做出購買決策。當進口產品的價格加上關稅和運輸成本仍低於當地產品時，市場可能會被進口產品主導，這會使本地企業面臨更大的競爭壓力。

關稅是政府對進口商品徵收的稅費，它會直接影響進口產品的最終價格。高關稅可能會減少進口產品的競爭力，鼓勵消費者選擇當地產品。另一方面，運輸成本也會影響產品的市場價格，特別是對於那些跨國界的供應鏈來說，運輸成本的變動會直接影響產品的最終價格。當運輸成本上升時，進口產品的競爭力可能下降，有利於本地生產商。

當企業因環境法規的約束而將生產活動轉移至環境法規較寬鬆的國家時，可能導致全球範圍內的碳排放總量增加。這種碳洩漏現象對全球應對氣候變遷的努力構成重大挑戰，因為它並未真正減少碳排放，而只是將排放從一個地區轉移到另一地區。此現象不僅削弱了氣候變遷緩解措施的效果，還對採取積極環保政策的國家造成不公平的競爭壓力。

在碳密集型產業中，若缺乏有效的國際協調，碳洩漏的風險將更為顯著。為了應對這一問題，現行的碳排放交易系統（ETS）機制通常通過提供免費排放配額來降低碳洩漏的風險。免費配額的提供，既能幫助本地企業減少因遵守環保法規而產生的額外成本，也增強其在國際市場的競爭力。此外，這種政策還能激勵企業採用更環保的生產方式，將節省的成本

重新投入減排技術與可持續發展措施中。

然而，歐盟在其碳邊境調整機制（CBAM）提案中計畫逐步廢除免費排放配額機制。未來，許多境內受影響的產業將因高額碳成本而面臨國際競爭力的挑戰，特別是在出口至未實施類似碳定價機制的國家時。為此，CBAM正在研議出口退稅的可行性。出口退稅政策可讓歐盟企業在出口產品時，獲得相應碳成本的退還，使其能以更具競爭力的價格進入國際市場，同時繼續維持高環保標準。這不僅有助於保護歐盟產業的國際競爭力，也進一步鞏固其在全球市場中的地位。

總結而言，CBAM的實施要求外國產品在進入歐盟市場時承擔額外的碳成本，這降低了外國企業的市場競爭力，有助於將碳排放成本內部化，並減少碳洩漏的風險。同時，CBAM也促進國際合作以共同應對氣候變遷挑戰。在逐步取消免費排放配額的過渡期間，出口退稅政策的採用有望降低出口產業的碳成本負擔，減少碳洩漏風險，實現真正的減排效果。

肆、CBAM面臨的挑戰

第一、產品碳足跡之估算與認證問題：許多產品的生產過程分布於不同國家，涉及多個階段，這使得追蹤和計算每個環節的碳排放變得複雜。此外，製造廠的排放數據往往不容易獲得，且可能缺乏可靠性或可驗證性。這導致在碳足跡計算中可能出現不準確的數據，影響

政策的有效性。

CBAM的認證過程要求進口商提交的排放係數必須經第三方核實。然而，這一過程存在潛在缺陷。首先，若進口商未能提交合適的數據，則將使用默認的排放係數，這可能無法準確反映真實的排放情況。其次，依賴默認數據可能使外國生產商缺乏動力進行減排投資，因為他們的碳成本並未與實際排放相匹配，從而可能無法促進環保行為的改變。

第二、CBAM規範之產業的選擇問題：CBAM提案中選擇先僅針對特定產業（如鋼鐵、水泥和化肥等），主要是基於這些行業的碳排放强度高且面臨較大的國際競爭壓力。這種針對性選擇旨在平衡環境目標和經濟實際，讓政策更具可操作性。針對特定行業的做法，雖然在行政管理上更為簡便，但也可能帶來不利影響，例如供應鏈洩漏效應。供應鏈洩漏效應是指，當某一行業因碳定價而提高生產成本時，可能導致下游行業或替代產品的生產轉移至碳定價較低的國家。這不僅無法有效減少全球碳排放，還可能造成經濟的結構性變化，影響整體產業鏈的穩定性。因此，若CBAM的覆蓋範圍過於狹窄，將可能造成其他行業面臨的碳洩漏風險上升，進而影響整體經濟的發展和環保的效果。

第三、CBAM對開發中與低度開發國家之不公平性問題：例如，當碳邊境調整機制（CBAM）無差別地對進口國產品徵收邊境碳

稅時，對於開發中國家（例如，埃及、奈及利亞）及低度開發國家（例如，莫三比克）而言，由於其減碳技術與政策相對落後，可能導致生產成本過高及國際競爭力下降，進一步對這些國家的經濟發展產生重大負面影響。

批評者指出，這種一刀切的碳稅設計與聯合國《共同但有區別的責任》（Common but Differentiated Responsibilities, CBDR）原則相悖。該原則主張，各國在應對氣候變遷方面應承擔共同責任，但應考量各國在經濟發展水平、歷史責任及技術能力方面的差異。因此，CBAM若未充分考量不同國家的具體情況，可能加劇全球氣候政策的不公平性，進一步引發南北國家之間的緊張關係。

未來，CBAM應針對此議題提出可行的解決方案包括：「差異化稅率設計」針對經濟發展水平較低的國家，設定更低的碳稅稅率，以減少其經濟負擔。「技術與資金支持」提供開發中與低度開發國家資金援助與技術轉移，協助其提升減碳能力。「豁免或過渡期政策」對特定國家實施臨時豁免或延長政策過渡期，讓其有更多時間適應全球碳定價機制的要求。

綜言之，CBAM在碳強度和碳定價的實施上仍面臨多重挑戰，特別是在數據獲取和產業篩選方面，這些因素對政策的有效性及其經濟影響具有深遠的影響，需謹慎評估與考量。因此，CBAM的設計應在實現環保效益與促進公



碳邊境調整機制 >>

平性之間取得平衡，既要有效減少碳洩漏風險，又需避免對發展中國家和低度開發國家的不公平影響。同時，政策需強調全球合作，結合技術支持與資源分配，促使更多國家共同參與氣候行動。這樣才能確保CBAM的實施具有可持續性，並在全球範圍內推動綜合且公平的氣候治理。

伍、CBAM的擴展與複雜性

CBAM未來適用的產業將擴及氫氣、塑料和有機化學產品等，反映了這些產業對於碳排放的潛在影響和未來的增長潛力。氫氣作為一種清潔能源，其生產過程可能涉及不同的碳排放水平，隨著綠色氫氣技術的發展，其市場需求不斷上升。而塑料和有機化學產品則是多種產品的基礎原材料，其碳排放強度相對較高，對環境影響深遠。通過將這些行業納入CBAM，可以有效促進其碳減排，並推動更具環保效率的生產方式。

然而在測量這些新興行業的排放時，將面臨許多技術挑戰。首先，氫氣的生產方式多

樣，包括從化石燃料提取、電解水等，這使得其排放強度不易量化。其次，塑料和有機化學產品的生產過程涉及複雜的供應鏈，需在多個階段進行排放的追蹤和測量。這要求建立統一且科學的測量標準，以確保不同產品之間的可比性。此外，國際間的數據標準和驗證程序的差異，也增加了排放測量的難度。

此外，在CBAM中，排放範疇的界定至關重要，其通常分為三個範疇：範疇一是直接排放，涵蓋製造廠在生產過程中的排放；範疇二是間接排放，主要包括供應製造廠所需的電力所產生的排放；範疇三則涉及整個供應鏈的間接排放，包括開採、運輸和產品生命周期結束的排放。歐盟委員會最初建議僅考慮範疇一的排放，但隨後修正案強調應包括範疇二的排放，以全面反映產品的碳足跡。

總結來說，CBAM的行業擴展將帶來新的挑戰，特別是在排放測量和範疇界定上。這些挑戰需要通過技術創新和國際合作來解決，以確保政策的有效性和公平性。



陸、碳定價的國際協調

調整碳價的必要性在於確保國內和進口產品在碳排放成本上能夠公平競爭。歐盟委員會提議根據原產國實施的碳定價機制調整進口商品所需支付的碳價，這樣可以避免對外國生產商的雙重課稅，確保所有產品在進入歐盟市場時支付相同的碳成本。這一做法符合世界貿易組織（WTO）規則，因為它避免了不公平貿易的情況，確保了國內和外國產品的整體待遇相同，從而促進了公平競爭。

調整碳價的實施面臨著多重挑戰，尤其是在全球碳定價機制的多樣性下。不同國家有各自的碳定價策略，這些策略可能基於排放強度、碳稅或排放交易系統（ETS）等。舉例來說，中國的碳交易系統主要依賴於排放強度，這意味著政府會設置每單位產出的排放標準，而這與歐盟的標準可能大相逕庭。

此外，這些國家之間的排放標準和碳定價機制的差異，增加了在進口商品中調整碳價的難度。當歐盟企業面對來自不同國家的進口商品時，需要考量各自的碳排放成本，這不僅涉及技術上的計算問題，還需要確保相關數據的可靠性和可獲得性。因此，建立一個透明且易於理解的調整機制，對於碳價的統一和公平競爭至關重要。

總之，雖然調整碳價在理論上能夠促進公平競爭並符合WTO規則，但實際操作中必須克服複雜的國際碳定價機制和相關挑戰，以確

保政策的有效性和可行性。

柒、有關CBAM的未來研究方向

針對CBAM的未來研究，可以考慮以下幾個建議的方向：

一、針對CBAM的環境與經濟效應以及政策有效性之實證研究與定量評估：

目前的文獻中對碳邊境調整機制（CBAM）的研究主要集中在其理論框架、政策背景及潛在影響等方面，但缺乏系統的計量經濟學分析。特別是在定量評估CBAM的經濟效應和環境影響方面，尚未有足夠的實證研究支持。這一研究空白使得政策制定者在評估CBAM的有效性及其對國際貿易和環境政策的影響時，缺乏基於數據的依據。

二、碳定價的公平性：

深入探討CBAM在不同國家和產業中的公平性問題，特別是如何平衡發展中國家和發達國家之間的利益。研究可以評估不同碳定價機制對於國內外產品的影響，並分析如何在維護國際貿易公平的前提下，實現環境保護的目標。

三、效率性分析：

評估CBAM在減少碳洩漏、促進減排目標



碳邊境調整機制 >>

實現方面的效率。可利用計量經濟學模型來分析CBAM的實施對於碳排放的直接和間接影響，並比較其與其他環境政策的效果。

四、供應鏈影響：

探討CBAM對於全球供應鏈的影響，包括供應鏈的重組、成本變化以及生產地轉移等。研究可以分析不同產業如何適應CBAM，並評估這些變化對於整體經濟的影響。

五、政策建議：

基於實證研究的結果，提出針對CBAM的具體政策建議，以促進其公平性和效率性。這些建議可以幫助政策制定者在設計和實施CBAM時，考慮到不同利益相關者的需求。

通過這些研究，可以填補目前文獻中的空白，並為未來的碳定價政策提供更堅實的理論和實證支持。

捌、結論

碳邊境調整機制（CBAM）作為歐盟氣候政策的重要組成部分，旨在減少碳洩漏、促進國際競爭力，並為應對氣候變遷提供有效的市場工具。通過對進口產品施加碳價格，CBAM可以促使外國企業在生產過程中採用更清潔的技術，從而降低全球碳排放。這一機制不僅有助於保護本地產業，還能激勵全球範圍內的環保投資，對於達成氣候目標具有重要意義。

然而，CBAM的實施面臨多重挑戰。首先，如何準確測量進口產品的碳排放並確保數據的可靠性是一大難題。其次，針對特定行業的政策設計可能導致供應鏈洩漏，進而影響整體減排效果。此外，CBAM的碳定價調整與不同國家碳定價機制的複雜性，使得政策的公平性和效率性受到考驗。

在CBAM的實施過程中，進一步的研究顯得尤為重要，透過這些研究，CBAM的實施將更具科學性和有效性，有助於實現歐盟及全球的氣候目標。特別是在以下幾個方面，深入的學術探討將為政策制定者提供重要支持：

一、量化CBAM的經濟和環境影響：

透過計量經濟學分析，評估CBAM對於不同產業和市場的具體影響，幫助政策制定者理解其潛在效益和風險。

二、公平性和效率性研究：

探索CBAM的公平性，特別是在全球貿易背景下，如何平衡發展中國家和發達國家的利益。

三、供應鏈的分析：

研究CBAM對全球供應鏈的影響，提供有助於制定減少供應鏈洩漏風險的政策建議。

司法實務對於查核報告中重大性之判斷標準

—以臺灣高等法院臺南分院111年度金上訴字第1324號判決為中心

高健祐

桃園地方法院法官

陳晴揚

南星會計師事務所會計師

壹、案例事實

一、背景事實

被告甲會計師為A公司民國99年及100年之查核報告之簽證會計師，A公司於98年8月間由前董事長乙指示從事貴金屬之選擇權交易，本應依照當時一般公認會計原則該筆交易應記帳並於財務報告中揭露資訊，然乙卻指示財會人員將該筆選擇權交易以暫付款、暫收款或其他會計項目等不實方式入帳，以隱匿選擇權交易之事實及金融負債之風險。迄於99年上半年度、全年度、100年上半年度、全年度各有美金21萬6,613元、美金10萬4,718元、美金83萬4,263元、美金31萬4,491元之損失。而被告甲明知有上開選擇權交易之事實，竟刻意隱匿該交易損失，而出具虛偽不實之查核報告。因本案所涉及之爭點甚多，本文囿於篇幅，僅

就甲會計師就該選擇權交易是否符合重大性標準而須予以揭露於查核報告部分予以討論，以探討司法實務對於查核報告重大性標準判斷之依據。

二、一審法院見解¹

一審判決認為在99年度及100年度上半年之查核報告完成後，才收到B銀行之函證回覆，因此尚難認被告甲知悉此選擇權交易之存在，自難認有何故意虛偽出具不實之查核報告之故意。至於100年度之查核報告完成前，被告甲雖已知悉此選擇權交易，然基於尊重專業性，法院應尊重被告甲之重大性風險判斷之專業，甚至不能因鑑定報告之意見與被告甲不同，而逕予追究被告甲之刑事責任，重點應在於被告甲知悉此選擇權交易後，是否有刻意配

¹ 臺灣臺南地方法院110年度金訴字第355號判決。



合隱匿之情事。而本案在工作底稿及其他客觀證據均無法證明被告甲有蓄意隱瞞選擇權交易之前提下，一審法院認為此部分尚難證明被告甲有何故意犯罪之意圖，因而判決被告甲無罪。

三、二審法院見解²

二審法院認為被告甲於99年度上半年、全年度及100年度上半年之查核報告均未依照審計準則之相關規定而故意忽視函證程序。另就B銀行部分已得知A公司有操作高風險之賣出選擇權交易契約，及已造成損失之事實，其工作底稿內未記載對詢證函程序結果之評估，對詢證函結果與其他查核證據不一致之處，亦未完整執行其他查核程序以獲取有關選擇權交易之足夠及適切之查核證據，因而認為被告甲有明知A公司有從事選擇權交易，而不依審計準則查核而配合隱匿，共同隱匿A公司從事選擇權交易之事，未善盡對A公司財務報表之查核責任。且依照審計準則公報第五十一號³第19條所例示以繼續營業單位稅前淨利5%之標準，本案之選擇權交易損失亦高於重大性之量性指標，對投資人權益保護及維持證券市場交易秩序之公眾利益造成重大性影響，因而判定被告甲未依照重大性標準查核並揭露此項交易，因而認為被告甲有故意隱匿之犯意，構成

證券交易法第174條第2項第2款之會計師出具不實報告罪，而判處被告甲有期徒刑1年4月。

貳、審計對於重大性之判斷標準

重大性的概念在會計師查核公司財務報表時，扮演相當關鍵的角色，不論在查核工作規劃階段或是執行階段，皆須運用。目的在於合理確信財務報表整體有無因舞弊或錯誤所導致之重大不實表達，使查核人員判斷財務報表在所有重大方面是否依照適用之財務報導架構編製並表示意見，進而根據查核人員所發現之事實出具查核報告及與管理階層或治理單位溝通。查核人員經由獲取足夠及適切之查核證據取得合理確信，以降低查核風險，即本案A公司有不明選擇權交易損失，而未能被偵出並表達出之風險。

根據審計準則第320號，審計重大性之決定涉及專業判斷，舉例而言，在決定財務報表整體重大性時，尚可能考量財務報表要素、受查者財務報表受關注事項、性質、所處生命週期階段、所處產業、經濟環境、股權結構、籌資方式及所選基準之相對波動性等所影響；亦有規範對小規模受查者之特別考量；或是有針對特定交易類別、科目餘額或揭露事項之重大性，例如針對受查者所處產業有關之重要揭露，像是製藥公司的研究發展支出等；

² 臺灣高等法院臺南分院111年度金上訴字第1324號判決。

³ 現已改為第320號準則。

甚至訂有執行重大性，來防止個別不重大不實表達之彙總數可能導致整體財務報表產生不實表達。實務上常簡單以資產總額、營業收入總額、稅前淨利等作為標準，再給定一個特定的百分比，兩者相乘之後計算出重大性金額（PM）、可容忍誤述（TE）及不作調整分錄彙總（NJE）等量化指標，再依據金額的大小坐落的區間去評估不實表達處理方式，看似以公式化計算，實則尚需考量查核人員對受查者之瞭解、以往查核所辨認不實表達之性質與範圍及查核人員對當期不實表達之預期，會計師即是以此「經驗法則」⁴，在規劃查核工作及擬定查核程序時評估重大性水準，以符合審計準則的要求。

論本案A公司就量性指標而言，被告甲主張民國100年選擇權交易金額美金314,491元（即新台幣9,434,730元），雖未達其查核團隊所設定之重大性標準（即稅前淨利5%為45,092,700元）；但事後經其他會計師事務所查核團隊重編財務報告後發現，若當初A公司有將選擇權交易按當時一般公認會計原則揭露，實際之選擇權交易損失金額差異則應增加109,713,000元，遠遠超過揭露標準。且一般實務在查核財務報表上首要關鍵會計項目—「現金與約當現金」所執行之銀行函證程序時，針對回函金額及帳載金額有不符之情形或

是函證上有揭露之其他事項，仍會深入追查相關原因，此係所謂質性指標部分之專業判斷。而其他被告曾於本案中辯稱「未達重大性標準，認為不用入調整分錄，就不會出現在財務報表中」、「會計師的評估不見得會寫在工作底稿，不見得會做紀錄」……等等，本文認為重大性之專業判斷係上段所述分層評估，並應於工作底稿中作成相關紀錄，非就單一金額未達標準即為未達重大性，故尚難認本案整體查核程序未有瑕疵或皆有盡專業上之注意義務。

參、司法實務對於重大性之審查方式

司法實務對於查核報告長期均認為此乃屬於專業性之評定，類似於法律之不確定法律概念，因此均高度尊重個案會計師之解釋空間，保留給個案簽證會計師相當大的裁量空間⁵。

然而尊重專業性判決，並不表示完全接受個案會計師之裁量空間，類似的專業判斷爭議舉凡醫學、工程等在司法實務中均多有所見，檢察官或法官對於特定領域之專業性固然不及特定之專家，然在司法實務之過程中藉由鑑定人、證人或其他客觀證據的輔佐，將客觀事實放置法律架構內評價該行為，毋寧才是司法實務者之價值所在。

因此本文以為司法實務原則上應尊重個案

⁴ Leslie D.A (1985). Materiality : The Concepts and its Application to Auditing. Canadian Institute of Chartered Accountants, 20-21.

⁵ 黃聖（2022）。〈企業資產認列及查核不實案例探討-函證規範與實務運用〉，《檢查新論》，30期，頁200。



會計師之裁量空間，然而倘若認為對於個案會計師之重大性判斷標準有所爭議時，應檢視該個案會計師之判斷標準是否符合審計相關規範，以及個案會計師於查核之過程中是否有提出適當之理由以支持其排除此項交易列入查核報告之原因。

而在本案中於99年度及100年度上半年前被告甲主張其於查核報告完成後始收到B銀行之函證回覆，因此無法得知該筆選擇權交易損失。然而縱使B銀行之函證未即時回覆，於審計實務上亦須執行足夠及適當之替代性查核程序，以判讀舞弊因子⁶。再者本案之選擇權交易二審判決亦明確指出被告甲僅須使用會計師事務所查核團隊所持有供查核A公司電子帳冊、會計分錄之帳號、密碼進入A公司電子帳冊、會計分錄「OPTION」選擇權交易相關檔案資料夾，即可輕易查知該選擇權交易之損益情況，然被告甲卻刻意忽略任何替代性查核程序，亦未於工作底稿中註明任何未查核之理由，顯見背離審計之相關規範甚鉅，司法實務在此情況下，亦無法認為係屬專業人士之裁量空間，進而認定被告甲此部分具有出具不實財報之故意。

其次，對於重大性之判斷標準，目前司法實務之通說係採取「量性指標」、「質性

指標」只要符合其一，即屬「重大」應揭露，避免行為人利用「量性指標」的形式篩檢，而為實質脫法、規避行為，俾維護證券市場的誠信，避免投資人因不實資訊而做成錯誤的投資決定⁷。本案二審判決係採取量性判斷，亦即以稅前淨利百分之五作為重大性之判斷標準。而在司法實務其他判決⁸亦有提出「與關係人進、銷貨之金額達新臺幣一億元或實收資本額百分之二十以上者」、「應收關係人款項達新臺幣一億元或實收資本額百分之二十以上」、「更正稅後損益金額在1千萬元以上，且達原決算營業收入淨額百分之一或實收資本額百分之五以上者」等量化規定，作為重大性指標之判斷標準。

復在審判過程中雖然曾有鑑定人提出亦應參酌質性指標之判斷，然而二審法院並不採納該鑑定人對於質性指標之判斷方式，認為該判斷標準審計公報之相關規定並無明文，進而未列入考量。而本案選擇權交易之損失金額，已大於A公司以繼續營業單位稅前淨利5%之計算，因此縱使僅以量性指標，亦已符合重大性之判斷標準，進而二審法院認為被告甲應揭露此交易損失。

⁶ 梁益彰（2022）。〈企業資產認列及查核不實案例探討-函證查核之執行〉，《檢查新論》，30期，頁206-207。

⁷ 最高法院106年台上字第278號判決。

⁸ 臺灣高等法院110年度金上重訴字第5號判決。

肆、結論

本案判決結論雖然認定被告甲會計師違反審計準則之規定，未揭露重大性風險，因而構成證券交易法第174條第2項第2款之會計師出具不實報告罪，然細鐸判決之理由，司法實務對於會計師之專業判決仍予以高度尊重，但對於查核過程中倘因部分因素而無法取得查核證據之情況下，查核人員應以替代性查核程序取代，並應提出無法查核此項證據之理由，不可逕以無法取得證據為由直接捨棄該項查核工作，此部分為應值得注意。而就重大性判斷之

標準，本案判決採取量性判斷，亦即以百分之五作為重大性之判斷標準，而觀諸其他司法實務判決，雖然目前多數見解採取「量性指標」、「質性指標」只要符合其一，即屬「重大」應揭露，然而因「量性指標」較為客觀，故目前判決仍多以「量性指標」指標判決。本案判決為少數會計師因查核不實，而遭判決有罪之案例，因近年來審計不實而導致之社會關注度提高，未來類似查核不實之案例，法院對於會計師之查核標準判斷，亦值得關注。

參加國際會計師聯合會2024年會員大會及思惟領導力研討會心得報告

吳偉臺會計師

全國聯合會國際事務委員會主任委員

國際會計師聯合會(International Federation of Accountants, IFAC)2024年會員大會及思惟領導力研討會，已於11月6日至11月7日在法國花都巴黎圓滿完成，本會作為IFAC正式會員，應邀以全聯會代表身份線上參與此次會議，以下為心得分享：

本年度例會的主題為”一起共好”(Better Together)，由IFAC的兩個法國會員組織：國家註冊會計師協會(Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, CNCC)及全國會計專家協會理事會(Conseil National de l'Ordre des Experts-Comptables, CNOEC)共同主辦，並以實體與線上混合方式進行。

首先，第一日會議於巴黎時間上午九點開始，對應台北時間為下午四點。筆者線上報到後，隨即聆聽開場歡迎詞，接著由IFAC會長Asmâa Resmouki、執行長Lee White、財務長Helen Partridge等核心管理階層成員進行簡報，介紹會議議程、年度成果及重要事項。Asmâa Resmouki感性地表示，這是她任期的最後一年，透過全球專業人士的共同合作，她看到各方為推動專業發展與公共利益所展現的積極行動，對此深感榮幸與自豪。

此次會議的重點包括選舉新任會長、副會長及理事會成員，並審議新會員的加入。由於這些議題對IFAC未來的運作與發展至關重要，筆者首次參與大會投票，深感責任重大，也對能為未來決策貢獻一份力量感到無比光榮。

會議最終選出新任會長Jean Bouquot、副會長Taryn Rulton，以及來自多國的新任與連任理事會成員，同時核准了3個新會員及4個準會員。此外，大會還討論了2025年會員大會及2026年世界會計師大會(World Congress of Accountants, WCOA)相關議題，為未來規劃指引了方向。



◀ IFAC新任會長(左)及副會長(右)，
圖片資料來源：IFAC
Facebook(2024.11.8)

新任會長Jean Bouquot的任期將持續至2026年11月，其表示未來將專注加強行業凝聚力，促進與各方利害關係人的合作交流，並以公共利益為核心推動會計專業發展；他的法國背景為此次巴黎大會增添特殊意義，既彰顯與主辦地的聯繫，也體現了全球合作的共同願景。

其次，思惟領導力研討會是在當日下午及次日全天舉行，開幕時由IFAC新任會長致歡迎詞，並由執行長進行簡介。研討會邀請來自全球及歐盟的決策者和會計專業代表參與，並透過專家演講與小組討論進行交流，聚焦以下議題：

11月6日(三)下午
我們的會員價值主張 IFAC理事會成員Joan Curry及執行長Lee White主講
人工智慧及會計專業 由CNCC理事會成員Jean-Paul Thill主持
11月7日(四)全天
伴隨道德和確信之全球永續揭露
永續報導和確信以及後續步驟
會計專業在企業永續揭露轉型中的作用
為專業配備永續揭露的正確工具：意識、教育和能力建設
能力建構之有效合作
合作打擊經濟犯罪：展望2025-2030年



此次有幸參加2024年IFAC會員大會，不僅深入了解IFAC領導階層對專業領域的願景與規劃，更體會到全球會計專業的發展趨勢與未來方向。在思維領導力研討會中，筆者則聆聽了來自全球標準制定者和監管機構的洞見，包括國際證券管理機構組織（International Organization of Securities Commissions, IOSCO）、國際永續準則委員會(International Sustainability Standards Board, ISSB)、歐洲會計師聯盟(Accountancy Europe)等組織，透過多元議題探討與案例分享，汲取了創新思維與實務應用的靈感，不僅拓寬了國際視野，也為未來專業實踐提供了重要啟發。

會議結束時，台北時間已經是翌日凌晨，但與會期間的討論與交流充實且富有啟發，讓人深刻體會到參與此次會議的價值。雖然未能親臨現場，筆者仍透過線上參與，感受到與會者的熱情，以及對IFAC未來發展的共同期許與支持。

總結來說，此次大會提供了寶貴的學習與開啟新思維的機會，讓與會者更深入了解IFAC的運作模式及全球合作的重要性，並明確未來的發展方向。筆者期待，在IFAC新領導階層的帶領下，全球會計專業能進一步深化合作，推動行業持續進步，並在促進公共利益方面發揮更大的影響力。



2024年海峽兩岸暨港澳地區會計師行業交流研討會

Cross-straits, Hong Kong and Macau Accounting Profession Conference 2024

承辦：CPA Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
香港會計師公會

香港 28. 10. 2024

會計新視 - 引領持續未來



國際交流

2024年海峽兩岸及港澳地區會計師行業交流研討會心得

王家祥會計師

台北市會計師公會國際及兩岸服務委員會主任委員

距離上一次的兩岸四地會計師交流會已經是六年前，大中華地區的會計師同道們終於有機會再次齊聚一堂，一同探討與分享各地會計師行業相關的發展狀況，這次的舉辦方為香港會計師公會，香港不愧為國際化都市且擁有成熟資本市場，整個研討會的規劃都具有國際級活動規格，且此次他們特別花心思提出與過往不同的活動流程，讓整個活動過程煥然一新，參與活動的嘉賓們都有很好的活動體驗，身為其中一位專題討論的主持人且為首次參加這個活動者，讓我在專題討論主持工作的準備上備感壓力，惟也讓我得到難能可貴的國際級活動台上經驗。

此次交流研討會，除了硬體設備、場地、接待服務等是國際級規格，主辦方香港會計師公會選定的主題演講及專題討論主題也都與國際趨勢息息相關，專題討論議題如下：



- 1.會計新使命，引領可持續未來
- 2.可持續發展下中小事務所的機遇與發展
- 3.創新經濟趨動下的會計轉型
- 4.重塑行業形象，吸引會計人才

專題討論採用panel discussion的方式，主要由主持人提問問題，讓台上受邀請的各地嘉賓輪流發言分享自身目前的情況，透過這樣的訪談互動方式，整個討論活動生動且有趣，也讓台下的嘉賓們能夠更清楚了解海峽兩岸及港澳地區在各個議題上目前的发展狀況。這次活動許多主題圍繞著可持續性發展，各地因為ESG國際準則方面導入時程不同，大家分享的程度不大相同，惟未來方向肯定是一致的，因為台灣規劃導入的ESG時程較早，台灣代表的永續專家台北市會計師公會永續發展委員會執行長曾于哲會計師的分享，相當具有前瞻性，讓大家受益良多，也讓我格外受用。



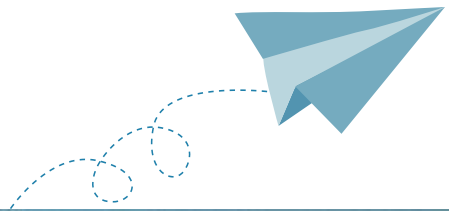
除了永續議題以外，會計師行業面臨人力缺乏也是大家共同面對的問題，台灣與香港的新生兒出生率相當，現在約只剩下20年前的三分之一，且因為會計師行業工作辛苦，許多年輕人也



不願意投入到此職場，讓會計師行業面臨嚴重缺工的挑戰，在研討會上，台灣與香港都已經提早因應此問題，除了擴大投資在數位轉型工作上，以其用更少的人力完成一樣的事情外，台灣會計師公會亦提出了「向下扎根」計畫，與香港會計師公會提倡從國中開始教導

學生會計及理財規劃的重要性，這些計畫皆讓嘉賓們耳目一新，但顯然還是做得不夠，必須加強力道，中國大陸的會計師行業目前尚未面臨缺工問題，但因為中國大陸也已經開始步入「生不如死」的情況，台灣與香港面臨的問題也讓他們可以更早應對將面臨的挑戰。

最後要分享在此次交流上聽到一個有趣的論點，晚宴上有一位香港會計師抱怨為什麼香港及大陸拍攝許多與醫生及律師相關的電視劇，把醫生跟律師都英雄化，但為什麼沒人來拍會計師的工作，讓大家知道我們是一群默默辛苦工作的人，默默守護著社會，盡著極大的社會責任，雖然是一句玩笑話，但卻也充分體現會計師行業的不容易，讓我深有感觸。





專業服務

開展諮詢服務 走向成功的小型事務所 (Small firms find success with advisory services¹)

吳偉臺

全聯會國際事務委員會主任委員 審核

林佳君

會計師公會研究員 摘譯

【新訊簡介】

美國會計師協會(AICPA)發行之會計雜誌(Journal of Accountancy)113年8月發布文章，指出許多小型事務所正在採用新的方法和現代科技，來建立蓬勃發展的顧問諮詢服務實務，除擁抱遠距工作外，並使用儀表板和專案管理軟體來追蹤日益複雜的客戶關係，以及使用自動化來加速計費和客戶溝通。

文章中分享4位小型事務所領導人的洞見及經驗，如Doye建立的事務所以雲端軟體為基礎，該軟體可協助提供多種情境的廣泛儀表板，包括執行長視圖、營運模式、可持續顯示專案狀態…等，使其能夠鳥瞰全局，利用科技先進的管理系統更聰明地工作；Shelton及Conn的事務所則實施以團隊為基礎的新模式，並利用專業的科技平台，發展諮詢式關係，從傳統每年一次的稅務工作轉成全年服務支援(稅務、顧問諮詢及業務規劃)；Wood的事務所與較小的客戶組合建立更深層的工作範圍，專注於變得更好，而不是變得更大。

此外，文章中亦列舉經營現代小型事務所之秘訣，例如：

※專注於全年參與，轉型為持續的顧問諮詢服務，建立更深層的客戶關係及確保穩定的收入。

※辨識及開發利基市場，執行市場分析並聚焦於提供差異化及更高利潤的專業領域。

※實施提醒，為客戶設定自動通知，以確保及時提交文件並在截止日前完成。

※發展永續的工作文化，留住人才。

[更多IFAC國際知識新訊報導，請詳公會網站專區\[IFAC Knowledge Value Sharing\]。²](#)

¹ 透過IFAC網站2024.8.16貼網連結之網站https://www.journalofaccountancy.com/issues/2024/aug/small-firms-find-success-with-advisory-services.html?utm_source=mnI%3Acpal&utm_medium=email&utm_campaign=15Aug2024

² 公會網站專區[IFAC Knowledge Value Sharing] 網址：<https://www.roccpa.org.tw/news/list?id=eef1a3d619d47f3bcf4a7edfa01ad07>，該專區自2019年7月起開始建立，每月簡介2篇國際會計師聯合會 (International Federation of Accountants, IFAC)網站/連網資源中，有關IFAC、科技、審計、未來趨勢..等國際知識新訊，並索引相關連結網址，提供會員進一步瞭解點閱參考。



股利稅資本化對企業價值的影響：臺灣資本市場的實證研究

王全三

國立台灣大學會計學系暨研究所教授

主要內容及貢獻

股利稅是否反映在股價中是財務、會計及經濟領域的重要研究議題。當投資人因股利增加稅負時，通常會要求降低股價以補償此成本，這現象稱為股利稅資本化。然而，由於稅法中的某些規定可以讓投資人避稅，股利稅資本化的存在與否一直備受爭議。

本文以2001年公司法修訂為研究背景，該修訂刪除第238條，企業因此需決定是否將處分資產溢價從資本公積轉列為保留盈餘，或繼續保留在資本公積中。這一外生性法規變動提供了一個測試股利稅資本化現象的機會。資本公積轉列為保留盈餘將增加企業支付現金股利的能力。如果股東因股利稅要求補償而導致股價下跌，即可證明股利稅資本化的存在。

研究結果顯示，股利稅資本化確實存在。首先，擁有可轉列保留盈餘的公司的事件日經歷了負向異常報酬，表示投資人對新的現金股利來源持負面評價。其次，轉入保留盈餘的資本公積具有負向價值攸關性，進一步證實新增的保留盈餘會降低公司價值，且此負向價值攸關性隨著公司過去三年平均股利率的增加而加劇。

本研究對學術與實務領域具有重要意義。企業經理人應在制定股利政策時考慮股利稅資本化現象，稅法制定者在規劃稅制時也需審慎評估其對股價的潛在影響。此外，本研究為股利資本化文獻提供了新的實證證據，補充了以往文獻的不足。

討論議題

股利稅資本化的存在與否一直備受爭議，因為稅法中的某些規定可以減少或避免股東因現金



股利增加的稅負。例如，自然人股東的股利所得雖需併入綜合所得課稅，但可享8.5%的抵減稅額，最高抵減8萬元，並可退稅。此外，法人股東因投資國內其他營利事業所得的股利或盈餘，不計入所得額課稅。

理論上，將資本公積轉列為保留盈餘不應改變公司的整體價值，因為兩者均屬於股東權益的一部分。然而，這一轉列增加了公司發放現金股利的能力，因為保留盈餘通常是現金股利的主要來源。

如果股東需承擔因收到現金股利而增加的稅負，則公司增加支付現金股利的能力會降低其總價值，因為轉列的保留盈餘中有一部分將透過納稅轉移給政府。反之，如果股東能完全免稅或部分避稅，這一變化對公司價值的負面影響將減少甚至消失。

研究模型

本研究採用短期事件研究法，以市場模型測量公司法第238條刪除時的股價異常報酬。研究期間涵蓋2001年1月1日至12月31日的每個交易日。模型中使用虛擬變數，當2001年10月25日，即公司法修正案在立法院通過當日及前後各一天為1，其餘日期為0。此外，本研究還包括其他五個相關事件：總統公布法律修正日、經濟部召開相關會議日、經濟部發布處理辦法日、公司董事會日及股東會日。

由於修正案通過日、經濟部會議日及發布處理辦法日是所有樣本公司的共同事件日，而不同公司董事會及股東會日高度重疊，異常報酬可能存在相關性問題。為提高分析的有效性，本研究使用看似無關迴歸模型（也稱多變數迴歸模型），同時對所有樣本公司及六個事件日進行市場模型估計。得到立法院通過修正案前後三日的累計異常報酬後，本研究進一步分析該累計異常報酬率，並數量化



權益、本期損益及轉列保留盈餘的資本公積與2002年底股票價格的相關性。

研究樣本與發現

本研究樣本包括536家上市公司，這些公司在修法前都有處分資產的溢價。其中，442家公司將資本公積轉列為保留盈餘，94家則選擇維持資本公積。將資本公積轉列為保留盈餘的公司通常具有較高的處分資產溢價，但成長機會較低。2002年即將資本公積轉列為保留盈餘的367家公司，相較於2003年才進行轉列的75家公司，前者的成長機會較低，且這類公司通常會發放較高的現金股利。此外，前者的股東權益占總資產比率顯著高於後者，但股東權益報酬率較低，進一步表明前者更有可能發放現金股利。

在公司法修訂通過前後三天，這442家公司的股票異常報酬率顯著為負。特別是2002年即將資本公積轉列為保留盈餘的公司，相較於2003年才進行轉列的公司，股票異常報酬率更為負向，符合股利稅資本化理論，因為即將發放的現金股利的部分金額已不再屬於股東，導致股價下跌。

迴歸分析顯示，處分資產溢價較高的公司和選擇將資本公積轉列為保留盈餘的公司，其異常報酬率更為負向。此外，以往發放較多現金股利的公司，其異常報酬率也更為負向。這些結果支持股利稅資本化理論，即公司將資本公積轉列為保留盈餘，以及過去發放較多現金股利的公司，預示著未來將發放更多現金股利，因股利稅的影響，部分金額已不再完全屬於股東，從而導致股價下跌。

此外，本研究還以2002年底的股價為迴歸應變數，迴歸自變數包括股東權益帳面金額、本期損益及可轉列保留盈餘的資本公積。結果顯示，每一元的股東權益帳面金額對股價的貢獻約為一至二元；每一元的本期損益對股價的貢獻約為七至十元，符合理論預期。而修法前的每一元處分資產溢價對股價的貢獻為負值，特別是前三年現金股利發放率較高的公司，其可轉列保留盈餘的處分資產溢價對股價的負面影響更為顯著，說明投資者在定價時對可能發放現金股利的公司反映了更多的稅負影響。

會計師產業查核廣度對公允價值保守之影響：來自台灣之證據

姚維仁

東華大學會計學系副教授

廖騰翊

勤業眾信會計師事務所

本研究探討會計師產業查核廣度對公允價值衡量(fair value measurements，文後以FVMs表示)品質之影響。引發本文研究動機有：第一、IFRS與U.S. GAAP採用公允價值衡量變得愈趨普遍，且市場參與者認為FVMs可提高財務報表之攸關性。Cannon與Bedard (2017) 指出，「FVMs具有估計不確定性、主觀性判斷、重大/複雜假設和多種估計衡量技術」。因此，只有在公允價值衡量具有可驗證的情況下，才能提高會計報導數字之品質(Kothari、Ramanna 與 Skinner 2010)。此外，唯有當公允價值是以公開透明市場上所產生的交易價格進行衡量，公允價值才能被驗證；然而，大多數的資產與負債都沒有公開透明的交易市場。學術研究也顯示，FVMs會影響審計確信服務品質之良窳(Griffith、Hammersley與Kadous 2015；Glover、Taylor與Wu 2017)。

第二、準則政策制定者認為公允價值衡量具有不偏性，此特性可增強資產與負債衡量之客觀性與中立性(Shaffer 2011)。然而，公允價值衡量的困難，尤其是在非流動(甚至無交易)市場中的資產與負債，可能導致公允價值衡量產生「mark-to-myth」的現象(Buffett 2003)，也就因估計產生樂觀(高估)的資產帳面價值、但此估計值很可能存有一定程度的雜訊。為了減緩此一因素，報告個體及其會計師必須採取特定步驟來提高公允價值衡量的可靠性。Badia、Duro、Penalva 與 Ryan (2017)實證測試以美國公司帳列採用公允價值衡量之金融工具為測試樣本，實證結果發現：管理當局會使用裁量權來減少公允價值第二層級和第三層級衡量產生的雜訊，因此採用條件式保守對公允價值進行報導。作者認為此一現象，來自管理當局為避免 FVMs因估計導致偏誤所帶來的非預期效果。

根據美國上市公司會計監督委員會(PCAOB)在A.U.第328條"Auditing Fair Value Measurements

and Disclosures"，有關公允價值審計指導方針要求審計人員取得充分且適當的審計證據，以合理保證公允價值衡量與揭露，符合一般公認會計原則。雖然SFAS規定某些資產與負債必須以公允價值報導，但並未明確規定應如何估計衡量公允價值。原則上，SFAS贊成使用可觀察的市場價格來衡量公允價值第一層級。但是，在沒有可觀察市場價格的情況下，FVMs應基於估計當時可獲得所有的最佳資訊，使用評估技術進行估計(也就是公允價值第二層級與第三層級)。

因此，FVMs有可能增加審計確信服務品質不確定性的風險。這種風險可能來自以下因素：公司所處環境和行業的固有風險；財務報表中公允價值衡量是否反映所列報資產或負債實際狀況的不確定性；會計師對於揭露與公允價值有關的流程和相關控制，以及偏離實際狀況的財務數據的波動；甚至發生管理當局故意操弄公允價值和揭露的情況，此類因素將提高公允價值審計過程中的風險。Cannon與 Bedard (2017)以田野調查之方式對資深會計師進行訪談，其研究結果指出公允價值估計具有高度不確定性、主觀性、複雜的假設、以及衡量技術的多樣性。



因此，會計師在公允價值衡量的環境中，其查核規則沒有明確的定義，觀察到的模式不具重複發生之特性，且回饋具延遲性(Kahneman 與 Klein 2009)。儘管接受過專注訓練且具備特定產業知識的會計師產業專家可提升公允價值報導的品質，但產業專家極可能產生認知僵固(Dekeyser, He, Xiao, 與 Zuo 2024)。Dane (2010)認為認知僵固可以透過參與動態環境來減緩。本研究假設，認知僵固可透過會計師查核多個產業所累積的經驗而減緩。原因是具有產業查核廣度的會計師會在動態環境(如公允價值審計)中，因保持開放的思維，對公允價值衡量的觀點和方法敢提出質疑，並根據新的證據更新其審計專業判斷。因此，本研究第一個問題為：具有產業查核廣度之會計師，是否能減緩條件式保守公允價值之報導。



第二個研究問題是探討「具有產業查核廣度會計師」或「會計師產業專家」對於減緩條件式保守公允價值報導的程度是否相同。儘管產業專家會計師會增強會計師在某特定產業的查核知識，但產業專家會計師很可能會失去解決新問題、適應和創意發想方面的靈活性。Dane (2010) 認為，認知僵固可以根據任務環境加以規避。因此，本研究推論具有產業查核廣度會計師比產業專家會計師更能適應公允價值審計所面臨的限制與不確定性。

第三個研究問題探主要探討審計查核知識外溢效果對公允價值衡量的影響。因金融產業帳上報導大量金融資產與負債，且IFRS 9規定大部分金融工具應以公允價值衡量報導。這意味擁有較多金融產業知識的會計師，很可能會將公允價值衡量的審計經驗，外溢至其他非金融業審計客戶。因此，第三個研究問題是：當具有產業查核廣度會計師，同時擁有金融產業的審計查核經驗時，對於減緩條式保守公允價值報導的影響愈顯著。

本研究參考並延伸Basu (1997)和Badia等人(2017)的條件保守模型，並對前述研究問題進行實證測試。參考Dekeyser等人(2024)之研究，會計師產業查核廣度以第 t 期至第 $(t-2)$ 期，過去三年查核不同產業數量衡量。主測試時，以第一位審計合夥人計算所有有關會計師變數。我國自2013年起，IFRS 13規定公司必須揭露有關資產與負債之公允價值三類層級衡量之金額，故採用台灣上市公司2013至2022之樣本期間進行實證測試，篩選後之樣本為12,182家公司年觀察。實證結果發現：(1)愈具有產業查核廣度之會計師，愈有可能減緩條件式保守公允價值報導的程度。(2)具有產業查核廣度之會計師與產業專家會計師稽，皆能減緩條件式保守公允價值報導的程度。進一步分析發現，具有產業查核廣度會計師比產業專家會計師，更能顯著地減緩公允價值報導之保守程度。(3)當產業查核廣度會計師，同時具有金融業的查核經驗時，對於減緩保守公允價值報導的程度愈顯著。此外，當會計師產業查核廣度分別以RangeHerf和RangeEntropy衡量時；或會計師產業查核廣度以第 t 期至第 $(t-4)$ 期，過去五年查核不同產業數衡量；或以第二位審計合夥人計算。其實証結果皆維持不變。

本研究預期貢獻有二。首先，本研究延伸Dekeyser等人(2024)對會計師產業查核廣度的研究結果，利用認知僵固理論來探討具有廣泛產業查核經驗的會計師對FVMs品質的影響。現有文獻主要探討會計師於某特定產業查核知識對審計品質和審計公費的影響，如Chin和Chi (2009)、Chi和Chin (2011)、Carcello和Li (2013)以及 Zerni (2012)。本論文研究結果隱含，當審計查核環境愈趨複雜且難以預測時，例如FVMs審計，了解會計師在不同產業的查核經驗是否影響公允價值之審計品質是一值得重視的議題。

其次，本研究對於保守會計對公允價值報導之重要性具有準則制定政策意涵。FASB 的”Statement of Financial Accounting Concepts”與 IASB 的”Conceptual Framework for Financial Reporting”，已將保守概念從公報中移除。FASB 和 IASB 的理由是，保守會計似乎與會計忠實表達的質性特徵相違背。然而，近年美國公認會計原則(U.S. GAAP)和國際財務報告準則(IFRS)中大量引入公允價值衡量報導下，準則制定者必須同時考量公允價值報導的局限性。會計保守主義支持者(Watts 2003；Kothari et al. 2010)指出，如果不了解有條件保守主義在財務會計準則中扮演的功能，取消有條件保守將有可能導致未預期的經濟後果。

參考文獻

- Badia, M., M. Duro, F. Penalva, and S. Ryan. 2017. Conditionally conservative fair value measurements. *Journal of Accounting and Economics* 63 (1): 75-98. doi: [10.1016/j.jacceco.2016.10.006](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.10.006)
- Basu, S. 1997. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics* 24 (1): 3-37. doi: [10.1016/S0165-4101\(97\)00014-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00014-1)
- Buffett, W. 2003. Chairman's Letter, Berkshire Hathaway, Inc. 2002 Annual Report. (<http://www.berkshirehathaway.com/letters/2002pdf.pdf>).
- Cannon, N., and J. Bedard. 2017. Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review* 92 (4): 81-114. doi: [10.2308/accr-51569](https://doi.org/10.2308/accr-51569)
- Carcello, J. V., and C. Li. 2013. Costs and benefits of requiring an engagement partner signature: Recent experience in the United Kingdom. *The Accounting Review* 88 (5): 1511-1546. doi: [10.2308/accr-50450](https://doi.org/10.2308/accr-50450)
- Chi, H. Y., and C. L. Chin. 2011. Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 201-229. doi: [10.2308/ajpt-50004](https://doi.org/10.2308/ajpt-50004)
- Chin, C. L., and H. Y. Chi. 2009. Reducing Restatements with Increased Industry Expertise. *Contemporary Accounting Research* 26 (3): 729-765. doi: [10.1506/car.26.3.4](https://doi.org/10.1506/car.26.3.4)
- Dane, E., 2010. Reconsidering the trade-off between expertise and flexibility: A cognitive entrenchment perspective. *Academy of Management Review* 35 (4): 579-603. doi: [10.5465/AMR.2010.53502832](https://doi.org/10.5465/AMR.2010.53502832)
- Dekeyser, He, Xiao, and Zuo. 2024. Auditor industry range and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 77 (2-3): 101669 doi: [10.1016/j.jacceco.2023.101669](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101669)
- Glover, S., M. Taylor, and Y. Wu. 2017. Current Practices and Challenges in Auditing Fair



Value Measurements and Complex Estimates: Implications for Auditing Standards and the Academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 36 (1): 63–84. doi: [10.2308/ajpt-51514](https://doi.org/10.2308/ajpt-51514)

Griffith, E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. 2015. Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research* 32 (3): 833–863. doi: [10.1111/1911-3846.12104](https://doi.org/10.1111/1911-3846.12104)

Kahneman, D., G. Klein, 2009. Conditions for intuitive expertise: A failure to disagree. *American Psychologist* 64(6): 515–526. doi: [10.1037/a0016755](https://doi.org/10.1037/a0016755)

Kothari, S., K. Ramanna, and D. J. Skinner. 2010. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50 (2):246-286. doi: [10.1016/j.jacceco.2010.09.003](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.003)

Shaffer, S. 2011. Evaluating the impact of fair value accounting on financial institutions: implications for accounting standards setting and bank supervision. Federal Reserve Bank of Boston. *Working Paper No. QAU12-01*. doi: [10.2139/ssrn.2006381](https://doi.org/10.2139/ssrn.2006381)

Watts, R. 2003. Conservatism in accounting part I: explanations and implications. *Accounting Horizons*.17 (3): 207–221. doi: [10.2139/ssrn.414522](https://doi.org/10.2139/ssrn.414522)

Zerni, M. 2012. Audit partner specialization and audit fees: Some evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research* 29 (1): 312–340. doi: [10.1111/j.1911-3846.2011.01098.x](https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01098.x)





個人特定股權交易課房地合一稅之爭議問題及租稅規劃

封昌宏

成功大學法律系兼任助理教授

壹、主要內容及討論議題

在2016年房地合一稅施行後，有納稅義務人透過公司買房屋、土地，再以出售股權的方式規避房地合一稅。財政部為防杜這種避稅模式，透過修法及制定相關法規予以防杜，但法律制度不可能完美無缺，本文除點出制度的缺陷外，並提出修正改善的建議。此外，納稅義務人更關心的問題，乃是在現有的法規下，是否還存在租稅規劃的空間，以及各種的租稅規劃行為，是否會被認定屬租稅規避，而被稅捐稽徵機關以實質課稅原則補徵稅款，甚至處以罰鍰。本文根據納稅者權利保護法所訂之租稅規避要件，以案例的方式解析不同的租稅規劃行為是否為租稅規避，以及若涉及租稅的規避，稅捐稽徵機關應如何調整課稅，以及是否應加以處罰，以供納稅義務人或會計師等專業代理人評估租稅規劃的風險性。

貳、學術貢獻

本文係從法律制度設計是否洽當為研究的目標，立法者將特定股權交易納入房地合一稅的課稅範圍，最主要的目的乃是防止租稅的規避，對於租稅規避該如何防杜，稅法學者的建議不外乎是修法或採實質課稅原則。以特定股權交易規避房地合一稅，是否屬租稅規避還是合法的稅捐規劃，稅法上的界限為何，本文從稅捐規避的原理及納稅者權利保護法的規定，予以解析。再分析將特定股權交易納入房地合一稅的課稅範圍，是否真的能達到租稅規避的效果，再更深入的分析法律修正後，是否就不再有稅捐規避的情形。又立法者並非萬能，所立的法律仍然可能會有缺失，這些缺失在法律實施後，必定會遇到窒礙難行，或違反租稅課徵基本原理原則的情事，本文



乃就實務執行上遇到的法制面缺失，提出法律修正的建議。

合法的節稅規劃與租稅規避的界限何在？一直是法學界及實務上爭議的問題，本文的主題極適合用來分析兩者的界限。本文分析特定股權交易在何種情況下符合節稅規劃的定義，在何種情況下可能構成租稅規避，稅捐稽徵機關可以按實質課稅原則，對納稅義務人的非常規交易行為，按經濟的實質予以課稅。提供納稅義務人及稅捐稽徵機關有可遵循的判斷標準，讓實質課稅原則不再是一抽象的理論概念，而是有明確的標準可落實在具體的案件。避免實質課稅原則被評價為而無具體的標準，而遭到稅捐稽徵機關濫用，讓實質課稅原則可正確的被適用，以維護稅捐的公平正義。

參、研究模型

本文係以立法者所制定的法律規範為研究的模型，將所得稅法及財政部所訂定的房地合一課徵所得稅申報作業要點的規定，為主要的研究模型，並將法律的文字規定，以具體化的案例予以詮釋，評論所得稅法及房地合一課徵所得稅申報作業要點的規定其產生的爭議問題。

法律雖然僅是文字的規定，但其文字規範就是個可研究的模型，立法者希望透過所建立的法律模型，規範納稅義務人的行為，以達到政策的效果。然而，立法者並非實務執行者，其所建立的模型在實務執行上，可行性如何或者是否有規範不足之處？

本文明確指出立法者所建立模型有缺失之處包括：1.特定股權之取得成本之規定不完整。2.特定股權交易的成本流動假設與持有期間的規範不一致。3.未規範遺贈、繼承及配偶贈與特定股權持有期間可否併計。上述問題都可能造成實務執行上的爭議，本文除了指出爭議外以提出法制修正的建議，以期讓立法者所建立的模型更為完整。

肆、研究工具

本文的研究方法乃是以文獻分析法為主軸，再輔以案例分析的方式解析法律的文字。在文獻分析方面，乃先蒐集與本主題相關的期刊文章，以支持本文的基本論述。在案例分析方面，乃是針對具爭議性，且法律文字難以理解的規範，以本文自行設計的案例予以解析。

本文為了讓法律的文字模型，更容易讓人瞭解，乃將法律的模型轉換為具體的案例予以分析。例如，房地合一課徵所得稅申報作業要點第7點第1項規定：個人交易特定股權之持有期間計算，自股權取得之日起算至交易之日止，並採先進先出法認定。但同要點7點第2項規定：個人交

易特定股權之成本計算方法，其能提出原始取得成本者，應採用個別辨認法，或按交易時所持有之該國內外營利事業股份或出資額，依所得稅法施行細則第46條規定之加權平均法計算之。造成同一筆特定股權交易的成本流動評價與持有期間的評價不一致，在會計學原理上找不到這種計算方式，絕對是稅法上特有的規範，但在實務上很可能會發生，該如何計算交易所得，及其所適用的稅率，本文設計具體的案例予以解析。

在節稅規劃及稅捐規避方面，本文也以案例分析，並用以解釋納稅者權利保護法所規範的模型，讓法律文字不再是抽象的概念，而是可以落實在具體的案例中。也透過案例的分析供讀者瞭解，在現行的法律規範下，何種行為屬於合法的節稅規劃，何種行為雖然不違反法律規定，但可能構成稅捐的規避。





逃漏稅捐罪之判決分析研究

黃振城

一、論文內容

104年，刑法沒收制度修正與洗錢防制法將逃漏稅捐罪納為洗錢罪之前置特定犯罪；110年12月17日，稅捐稽徵法又增訂第2項，故逃漏稅捐罪之規範有所變革，但有許多問題仍待解決。除了法律面的研究，本文亦將逃漏稅捐罪刑事判決的數據進行歸納及分析，嘗試尋找法官在實務上操作之模式。為使逃漏稅捐之防制更為周全，本文嘗試提出關於罪數、沒收與洗錢防制法適用之意見與未來修法建議。

二、討論議題

(一)逃漏稅捐罪與洗錢罪間之矛盾

我國104年修正之洗錢防制法第3條規定「本法所稱特定犯罪，指下列各款之罪……『7、稅捐稽徵法第41條、第42條及第43條第1項、第2項之罪』。」將違反稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，納為洗錢防制法之前置犯罪類型。然而：

- 1、納稅義務人隱匿、掩飾的是稅基，不是稅額。
- 2、洗錢的本質是黑錢漂白，但要繳稅的錢不是黑錢
- 3、逃漏稅只有節省支出，沒有實際拿到一筆錢，無從將犯罪所得隱匿、掩飾

(二)逃漏稅捐罪之罪數認定

1、僅逃漏1個稅期

如納稅義務人以一個以詐術或其他不正當方法，在同一稅期中之各次行為(如取得多張不實發票)，應評價為實質上一罪之接續犯；如納稅義務人逃漏一期之稅捐，應僅構成一個逃漏稅捐罪，此部分並無爭議。

- 2、逃漏數個稅期，實務見解有認為係接續犯應論以一罪、有認為係依集合犯論一罪，亦有認為應

數罪併罰。但本文認為，未必各種稅捐均有複數行為、反覆實行之集合犯性質，又逃漏數個稅期如認為應數罪併罰，將使稅捐稽徵法第41條第2項形同具文，且未避免產生營業稅留抵稅額之計算困難，故認為評價為實質上一罪之接續犯為宜。

(三)分析逃漏稅捐罪之近10年判決

修正前稅捐稽徵法第41條規定「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑、拘役或科或『併科新臺幣6萬元以下罰金』。」110年12月17日修正後之稅捐稽徵法第41條第1項規定「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處5年以下有期徒刑，『併科1,000萬元以下罰金』。」該項之修正理由認為，係鑑於原逃漏稅相關刑事處罰過低，致部分案件發生刑罰與行政罰輕重失衡情形。本文透過資料比較、分析，覓得共733件逃漏稅捐罪有罪案件、2207筆逃漏稅捐之金額與刑度，發現：

- 1、納稅義務人只有在逃漏稅捐金額超過1,000萬元，法院才會判處納稅義務可能要入監服刑之有期徒刑11月，確實有刑事處罰之刑度過輕之情形。
- 2、逃漏營業稅之手法，多以取得不實進項發票之方式虛增支出；逃漏營利事業所得稅之手法，係以隱匿收入之方式減少本年度收入總額，或以虛列薪資、開立不實扣繳憑單2種方式虛增支出；逃漏個人綜合所得稅之手法，係以分散所得之方式，減少個人或商號之綜合所得總額，或以不實捐贈之方式虛增個人扣除額之支出，或以虛列薪資等方式虛增商號之支出；逃漏土地增值稅、贈與稅之手法，係以假買賣真贈與之方式，對於移轉財產所有權之事實「匿飾增減」，以此方式節省支出；詐領退稅之手法，係以假出口、假買賣方式，向稅捐稽徵機關申請退還溢付營業稅。

三、學術貢獻

修法建議如下：

- (一)建議修正稅捐稽徵法第41條第2項，並規定「犯前項之罪，個人逃漏稅額『累計』在1,000萬元以上，營利事業逃漏稅額『累計』在5,000萬元以上者，處1年以上7年以下有期徒刑，併科1,000萬元以上1億元以下罰金」，明定計算方式及本罪之性質為接續犯。
- (二)建議增訂稅捐稽徵法第48條之4，並明定「犯本法之罪，犯罪所得除應發還稅捐稽徵機關優先抵償其所欠稅捐外，應宣告沒收或追徵。」等文字。

- (三)建議將洗錢防制法第3條所規範之洗錢前置犯罪，刪除稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪部分。
- (四)建議增訂洗錢防制法第2條第2項，並明定「意圖逃漏稅捐，對於計算稅額基礎之財物或財產上利益為前項之行為者，亦同。」等文字。
- (五)在公司負責人為公司逃漏稅捐之情形，法院在量刑時，宜考慮公司遭稅捐稽徵機關處多少行政罰鍰，始符合責罰相當性原則。

四、研究模型與工具

將逃漏稅捐罪判決日期為民國100年1月1日起至111年12月31日止，共11年間，查得全國各地方法院共計733件判決、2207筆以詐術或不正當方法逃漏稅捐之金額與刑度；最後以敘述性統計方式，將逃漏稅捐之手法、金額、刑度進行簡易統計、歸納、分析、研究。





第十五屆稅務實務問題研討會活動紀實

全國聯合會 提供

張威珍理事長(左二)、黃協興主任委員(左)、財政部李慶華次長(左三)、最高行政法院吳東都院長(右三)、東吳大學法學院莊永丞院長(右二)、陳清秀教授(右)，於開幕式合影。

中華民國會計師公會全國聯合會與東吳大學法學院財稅法研究中心，共同主辦第十五屆稅務實務問題研討會，財政部李慶華次長應邀出席並就當前重要稅務政策議題致詞，中華民國會計師公會全國聯合會張威珍理事長亦分享其對稅制發展的深度觀察。

張威珍理事長致詞時表示，自民國77年執業迄今，見證我國賦稅制度之重大變革。尤其近十年來，包括稅額試算及電子報稅便民措施、納稅者權利保護官及稅務審查官等創新制度之建立，彰顯了政府在租稅治理上的顯著進展。



張威珍理事長致詞。



李慶華次長於致詞中特別闡述三項當前備受關注的稅務政策方向：

首先，就憲法法庭113年憲判字第11號判決所涉及的遺產稅課徵爭議，核心爭點在於被繼承人死亡前二年內贈與配偶財產是否應併計遺產總額課稅之適法性。此判決的實務影響層面廣泛，財政部刻正研議相關法律之修正，預計於兩年內完成立法程序；其次，在租賃所得課稅制度革新方面，財政部積極提升租屋市場透明度，除透過租賃住宅市場發展及管理條例提供租稅優惠，包括所得稅、房屋稅及地價稅之減免措施，以提升房東自願申報誘因外，亦加強查核多屋出租之租賃所得未據實申報案件。特別值得注意者為自114年度起，房屋租金支出將由現行列舉扣除項目改列特別扣除額，此項租稅優惠措施預期將顯著減輕承租人稅負。

第三，為因應國際租稅發展趨勢，財政部已完成所得基本稅額條例施行細則修正草案預告，擬將營利事業基本稅額稅率由現行12%調升至15%，預計自114年度施行。此政策目標係使我國稅制接軌OECD全球最低稅負制度規範，財政部將持續關注國際動態，預計於明後年完成相關稅法之修訂。

本次研討會邀集產官學界租稅專家，透過深入研討與意見溝通，為政府持續優化稅制提供專業建言；主題演講部分，邀請最高行政法院吳東都院長，以「最高行政法院大法庭制度及其運作」為題，發表專題演講；而研討會議題皆為當前稅務與法務領域的重點關注，共發表九大專題報告，包括「納稅者權利保



護法修正芻議」、「生前贈與遺產稅課徵之憲法爭議」、「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」、「贈與與擬制贈與在適用上之爭議-以遺產稅法第4條第2項與第5條第3款為中心」、「補稅與漏稅罰之區別—稅務事件審理法草案未妥善處理的問題」、「稅法上基礎處分與後續處分：以德國法為中心」、「學生宿舍出租的課稅爭議—評最高行政法院108年度判字第116號」、「我國最低稅負制與OECD全球最低稅負制的比較與相容性」、「借名登記財產課稅與信託課稅之比較」等主題進行研討。

本年度研討會在熱烈討論中圓滿結束，本會未來仍將秉持專業知能，協助落實租稅公平正義，共同促進我國租稅環境持續努力。



財政部賦稅署宋秀玲署長(左四)、稅制稅務委員會黃協興主任委員(左二)、陳世洋顧問(左)、陳清秀教授(左五)，及與會專家學者，於會後合影。

113年評價暨鑑識會計論壇 從企業併購案件探究會計師扮演之角色

主辦單位：會計師公會全國聯合會評價暨鑑識會計委員會 協辦單位：不動產估價師公會全國聯合會



中華民國會計師公會全國聯合會張威珍理事長（中）、中華民國會計師公會全國聯合會評價暨鑑識會計委員會鄧治萍主任委員（左五起）、金管會證期局會計審計組組長林秀美、智慧財產及商業法院院長陳駿壁、不動產估價師公會全聯會副理事長鐘少佑與學者專家，共同揭開論壇序幕。

全國聯合會 提供

公會邀產官學界探討評價及鑑識會計 專業服務於併購及不動產交易等應用 促進產業向前

113年11月29日(星期五)假臺大醫院國際會議中心，舉行「113年評價暨鑑識會計論壇」，中華民國會計師公會全國聯合會張威珍理事長在致詞表示「會計師在企業併購中發揮著多元而關鍵的角色，113年評價暨鑑識會計論壇特地邀請產官學界代表參與，由中華民國會計師公會全國聯合會主辦，探討從企業併購案件探究會計師扮演之角色，期彰顯會計師專業能力以貢獻社會」。

本次論壇上午場為探討會計師協助公司評估交易價格，由安侯建業聯合會計師事務所會計師張維夫分享盡職調查之特點並連結至併購之評價，資誠聯合會計師事務所會計師黃小芬並就三種

主要評價方法提出其特色及適用之調整。高雄市不動產估價師公會理事長周士淵分享不動產估價師的角色與公司委託之目的，台北市不動產估價師公會理事長鐘少佑則闡述於盡職調查中的角色及與會計師之合作。

下午第一場則探討提供專家意見—包含特別委員會應注意事項，金管會證期局組長黃仲豪先說明提

供專家意見應注意事項及機關審閱重點，投保中心董事長張心悌則提點特別委員會於企業併購之角色及其與獨立專家之配合，安永財管諮詢執行副總楊小慧則以案例探討演示專家意見及特別委員會應注意事項，不動產估價師公會全聯會秘書長葉玉芬則聚焦於不動產估價報告書審閱及常見議題，政治大學會計學系教授馬秀如則由各面向闡述會計師與不動產估價師於評價之角色異同。

下午第二場為協助探究異議股東請求權下之公平價格，政治大學法學院教授陳盈如由國內外案例探究異議股東請求權下之公平價格，臺灣高等法院法官陳蒨儀並深入剖析併購過程之公平性與公平價格間關係，臺灣大學法律學院教授邵慶平再就現金逐出股東併購型態之配套機制提出解析，緯創德林聯合會計師事務所會計師陳北緯則由評價各面向探究異議股東請求權之公平價格，偉盛聯合會計師事務所會計師陳麗秀則以台硝案為例說明評價方法之運用與法官意見。

最後，中華民國會計師公會全國聯合會方文寶副理事長表示，會計師與不動產估價師之專業分工，定能促進產業向前；會計師公會評價暨鑑識會計委員會主任委員鄧治萍則表示，期望藉由年度論壇激盪精進專業，使會計師專業得以精益求精。



張威珍理事長致詞



方文寶副理事長致詞

113年度公司法暨公司登記實務講習會

全國聯合會 提供



113年11月21日(星期四)至11月22日(星期五)假台南福爾摩沙酒店，舉辦「113年度公司法暨公司登記實務講習會」，由中華民國會計師公會全國聯合會、臺灣省會計師公會、台北市會計師公會、高雄市會計師公會及台中市會計師公會聯合辦理。

為了增進會計師專業智能，提升輔助政府機關服務民眾之效能，特邀經濟部商業發展署蘇署長文玲蒞臨指導，並由政策規劃組顏科長和慶及公司登記組賴專門委員素娟為本次講習會授課，課程主題為「公司法近期修法重要議題」及「公司登記實務解析」。

公司係為經濟發展之重要主體，經濟部身為主管機關，近年致力於公司法制之現代化、國際化，以健全我國之經商環境。其中，保障股東權益、強化公司治理、接軌國際潮流三者係為公司法最重要之課題。近年國際間相當重視反洗錢活動，故未來之修法趨勢，應注意如何落實防制洗

錢金融行動工作組織（FATF）發布之防制洗錢及打擊資助恐怖主義與武器擴散國際標準四十項建議；同時亦應在避免大幅增加企業法遵成本之前提下，持續完善公司治理架構、解決實務爭議；另針對立法委員提案修法，持續檢討、會商相關機關意見。

本次講習會報名踴躍，總計共189人次參與，活動圓滿完成。



會計師盃羽球錦標賽

主辦單位：社團法人中華民國會計師公會全國聯合會



會務活動集錦



會計師盃羽球錦標賽

全國聯合會 提供

為增進會計師情誼及促進聯絡交流，中華民國會計師公會全國聯合會「聯誼委員會」於113年12月6日(星期五)，舉辦「會計師盃羽球錦標賽」，邀請全體會計師、事務所助理人員、各機關參加，比賽分成男雙、女雙與混雙等組別進行。活動開幕式，邀請中華民國會計師公會全國聯合會張威珍理事長致詞，張理事長感謝「聯誼委員會」羅芳蘭主任委員及許晨芳執行長，率其委員會團隊，以極短籌備時間，有效率完成本次羽球錦標賽的籌備工作，並勉勵全體參加選手，為其加油打氣，張理事長並於全體選手暖身活動結束後，為球賽進行開球。





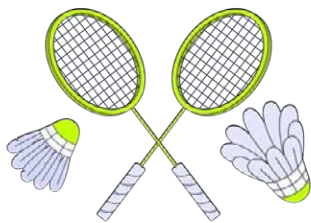
開幕式張理事長致詞(中)、羅芳蘭主任委員(右二)、許晨芳執行長(右)、經濟部工商輔導中心賴素娟副主任(左二)。



張理事長開球。

本次分別有男子雙打13組、女子雙打6組、混雙13組，共32組參賽，各分組取二，進入決賽，比賽活動於上午10時開賽，各隊卯足全力奮力一搏，希望在本次比賽活動中取佳績，隨著比賽進行，多場對決均展現出高水準的比拼，賽場上緊張的氛圍扣人心弦。上午先進行男雙、女雙賽程，下午進行混雙比賽;其中，最受矚目的是混雙的冠軍賽對決，由賴映辰、薛詩蓉組成的一組，與宋義德、許雅惠合作的一組，進行本日賽程活動最終戰，雙方一開場便展開猛烈攻勢，球速快如閃電，短兵相接之間，不斷上演精妙的網前控制與後場殺球，經過數十分鐘廝殺，冠軍由賴映辰、薛詩蓉獲得。

比賽活動結束後，大會進行頒獎儀式，由張威珍理事長頒贈優勝獎座，各組名單如下：



男雙優勝名單

冠軍 賴映辰 陳昱融

亞軍 黃星瑋 李坤明

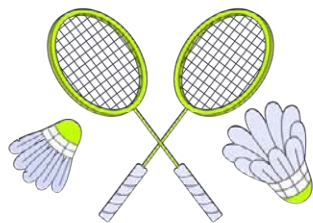
季軍 柯文通 王昱翔



男雙冠軍賴映辰會計師(右三)、陳昱融會計師(左三)。



會務活動集錦 >>



女雙優勝名單

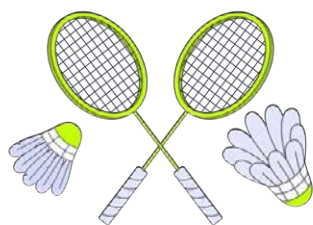
冠軍 李金金 蔡宜庭

亞軍 吳章秀 黃慈懿

季軍 吳珮瑜 林姿吟



女雙冠軍李金金會計師(左三)、蔡宜庭會計師(右三)，張理事長(左二)及高雄市公會黃聖富理事長(右二)、羅芳蘭主委(右)、張學志理事(左)合影。



混雙優勝名單

冠軍 賴映辰 薛詩蓉

亞軍 宋義德 許雅惠

季軍 李坤明 吳章秀



混雙冠軍賴映辰會計師(右三)、薛詩蓉會計師(右二)。



比賽現場。



大家暖身動一動。

會務活動集錦

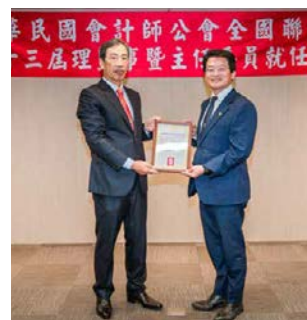
中華民國會計師公會全國聯合會會務活動

全國聯合會 提供

113年9月28日非執業會員服務委員會，舉辦113年度聯誼戶外活動「宜蘭里山人文馥蘭朵一日遊」。



113年10月17日本會第13屆理監事暨主任委員就任典禮。





會務活動集錦 >>

113年10月25日下午，本會舉辦113年度紀律研討會。



張威珍理事長致詞



113年11月6日，全國性社會團體公益貢獻獎及績優職業團體表揚大會，本會榮獲職業團體優等。



本會劉興宗秘書長(右)代表受獎→



113年11月11日法務部派駐金管會檢察官拜會張理事長



113年11月16日舉行非執業會員招募聯誼餐會





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



第29屆第3次會員大會



113年度統一發票盃路跑



8月17日財政部北區國稅局宜蘭分局113年度統一發票推行及租稅宣導健走活動。



會務活動集錦 >>



與主管機關交流



8月13日屏東縣國稅單位稅務聯繫座談會。



8月17日出席臺中市政府地方稅務局舉辦(稅樂搖曳·逍遙夜)音樂會。



8月20日嘉義地區稅務座談會。



8月23日拜訪財政部南區國稅局及台南分局。



10月9日拜會財政部中區國稅局及出席113年度企業誠信暨法令遵循座談會。



8月20日基隆地區稅務座談會。



10月21日中和稽徵所稅務座談會。



10月21日板橋分局稅務座談會。



10月21日新店稽徵所稅務座談會。



10月21日新店稽徵所稅務座談會。



10月18日113年度新北市政府經發局輪值會計師講習會。





113年度紀律論壇



中區場。



南區場。



北區場。



113年度年長及資深會員聯誼餐會



國際兩岸交流



9月4-8日參訪韓國公認會計師協會。



10月14-15日拜會中國稅務師、會計師協會。



10月28日海峽兩岸暨港澳地區會計師研討會。



台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



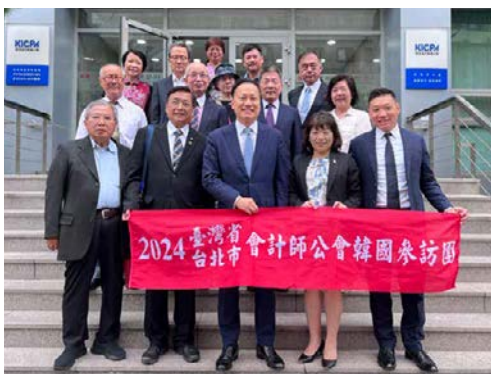
113年8月22日舉辦「ESG衍生之專業服務」講習會。



113年8月25日臺北國稅局舉辦「雲端FUN水e起走」活動暨健走。



113年8月31日中南稽徵所與臺北市稅捐稽徵處舉辦113年度「雲端發票show出來」活動。



113年9月4至9月8日組韓國參訪團拜會韓國註冊會計師公會。



113年9月10日「永續內控面面觀」講習會。



113年9月7日至景美女中舉辦認識會計師行業演講活動。



113年9月11日至瑞芳高工舉辦認識會計師行業演講活動。



113年9月11日臺北國稅局與本會在天母球場「雲端發票強棒出擊」活動。



113年9月24日113年新世代青年誠信論壇。

113年9月25日至武陵高中認識會計師行業演講。



113年9月19日與臺北企業經理協進會「臺商張老師駐診服務座談會」。



113年9月28日內湖稽徵所「杜絕私劣菸」宣導活動。



113年9月25日信義分局「信義新象」檔案應用展。



113年9月30日「113年適用之TIFRS」講習會。



113年10月4日省市二公會資深暨年長餐會。





會務活動集錦 >>



113年10月8日舉辦「數位時代會計」講習會。



113年10月17日舉行「存貨及銷貨成本查核實務」講習會。



113年10月22日「2024營業稅實務問題解析」講習會。



113年10月23日至六和高中會計師行業演講。



113年10月24日舉辦「掌握性平三法修法重點及因應」講習會。



113年10月28日「審計準則修正近況」講習會。



113年10月29日「國內外碳交易市場」講習會。



113年11月1日「IAS 36非金融資產減損之評估」講習會。



113年11月1日與信義分局舉辦「稅務宣導聯誼活動」。



113年10月26日至台北市高中家長會聯合會認識會計師行業演講。



113年11月4日至臺北市府湯志民教育局長認助清寒學生基金會。



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年8月9日【經濟部投審司投資業務說明會-高雄場】經濟部投資審議司呂副司長貞慧、楊科長 紫雁和何科長 宣儀介紹「僑外及陸資來臺投資法規」及「對外及對大陸投資法規」。



◎113年8月13日【113年度屏東稅務聯繫座談會】由本會及臺灣省公會與財政部南區國稅局屏東分局共同舉辦。

◎113年8月21日【納管工廠低碳化及智慧化轉型個案補助計畫書撰寫說明會-高雄場】



◎113年8月27日【113年度紀律暨職業道德研討會】特別邀請金管會證期局林組長 秀美、財政部高雄國稅局翁局長 培祐、財政部南區國稅局李局長 雅晶、高雄市政府經濟發展局 李專員 嘉銘擔任講座。





會務活動集錦 >>

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎113年9月20日-11月14日【向下紮根宣導活動】專教委員會培育會計人才不遺餘力，至高雄市私立道明中學、中山附中、福誠高中國中部及新莊高中等學校介紹「會計師」這個職業。



◎113年9月23日【第16屆第1次會員大會暨理監事選舉】由黃會計師 聖富當選第16屆理事長，他表示，因應AI世代，將傾力協助高雄會計師數位轉型。而總統府也委由黃國策顧問 奕睿特頒贈中堂予李理事長 春宗。適逢高雄公會成立第45周年，會員們齊聚一堂共襄盛舉！



◎113年10月14日由黃理事長 聖富、李榮譽理事長 春宗、陳副理事長 良銘、李副理事長 建成、謝副理事長 宗翰、楊理事 碧雲一同拜會財政部高雄國稅局翁局長 培祐。



★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎113年10月24日【中小企業ESG財務趨勢培訓講座】由經濟部中小及新創企業署，由財團法人金融聯合徵信中心黃組長 健雄、財團法人台灣中小企業聯合輔導基金會褚副理 惠宇及國立臺北商業大學會計資訊系蕭教授 幸金擔任講座。



◎113年10月26日【財政部高雄國稅局『愛河齊步走 健康樂活GO』】風和日麗天氣晴，由黃理事長 聖富帶領本會會員一同健走遊愛河。



◎113年10月27-28日【2024年海峽兩岸及港澳地區會計師行業交流研討會】由黃理事長 聖富、張秘書長 學志、曾主任委員 之繁、黃會計師 鈴雯、余會計師 文彬等人一同參與。黃會計師 鈴雯擔任其研討會講座與談人之一。



◎113年11月4-5日【ISO 14064-1:2018組織溫室氣體內查證人員訓練課程】



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



113.8.20經濟部投資審議司「投資業務說明會-臺中場」。



113.8.25彰化律師公會律師節慶祝大會暨餐會。



113.8.23經濟部產業發展署「納管工廠低碳化智慧化補助計劃說明會」。



113.9.4績優營業人表揚大會。



113.8.30常見營業稅與營所稅勾稽查核案例講習會(第一場次)。



113.9.5公司登記實務宣導說明會。



113.9.19常見營業稅與營所稅勾稽查核案例講習會(第二場次)。



113.9.20咖啡講座。



113.9.23高雄市會計師公會第16屆第1次會員大會。



113.9.21-22財政部113年度統一發票盃路跑活動暨聯誼二日遊。



113.9.24扎根養成系列第8棒及第9棒。



113.9.26茶藝講座。



113.9.25稅務議題研討及分享座談會。



113.9.27第15棒「事務所經營-有競爭力的B型企業經營分享」。



113.10.5日月仙境漫步行租稅宣導。



會務活動集錦 >>



113.10.9企業誠信暨法令遵循座談會。



113.10.9會計師公會聯合拜訪財政部中區國稅局局長致送邀請函。



113.10.17-19會計師旅遊節。



113.10.19中區國稅局及虎尾稽徵所舉辦113年度「拒私菸大家藝起來」租稅宣導活動。



113.10.19拒私菸大作戰 森林寶藏案租稅宣導。



113.10.26財政部中區國稅局及大屯稽徵所舉辦「拒私菸，擁抱山林森呼吸」登山健行活動。



113.10.24「113年度紀律論壇」-中區。



113.10.29豐原東勢稅務交流會。



徵稿

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。

來稿請以文字檔E-mail至會計師公會全國聯合會信箱roccpa102@roccpa.org.tw**會計師季刊編輯收**

廣告



會計專業 認證



考試科目

會計學

主辦單位：中華民國會計師公會全國聯合會

協辦單位：國立臺北商業大學

報名時間：113 11/11 ~ 114 1/20

考試日期：114 4/12 六

簡章下載：<https://lurl.cc/LCZi12>

連絡電話：02-23925077#55 周小姐



會計教育學院QR Code



會計師公會全聯會QR Code