

會計師



季刊

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



本期焦點

- 2022IFA 柏林年會主題分享：從雙支柱稅改談國際稅法從個別企業個體課稅朝向集團整體課稅之變化趨勢
- 省公會及臺中市公會 111 年度稅務座談會重要提案評析 (I)

ISSN 2664-6366



9 772664 636000

294

2023 年 03 月 出版

第十一屆社團法人中華民國 會計師公會全國聯合會論文獎

徵稿

宗旨 /

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，研究領域範疇涵括財務會計、管理會計、審計、財稅、政府會計、會計教育，以及會計資訊系統等。

投稿資格與論文主題 /

- 1 投稿資格：舉凡與會計、財稅領域有關之學術論文均歡迎投稿，惟已刊登或授權其他刊物的論文請勿投稿。
- 2 論文主題：題目自訂，請參考徵文網頁網址

投稿網址 /

https://jar.acct.nccu.edu.tw/loginA.aspx?redir=./a01_upload.aspx&lang=cht

獎金 /

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

注意事項 / (請參閱徵文網頁網址)

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

投稿須知 /

- 1 投稿論文須為未曾發表或授權於其他刊物之研究，且翻譯作品恕不受理。
- 2 請上傳PDF格式之原始研究論文，內文格式為12字體大小及1.5倍行距（包含摘要、全文、參考文獻、圖表或附錄）。
- 3 請刪除所有作者資訊，以保持匿名性原則。
- 4 不限中英文論文投稿。
- 5 論文獎投稿時請確認所有作者資料，請勿於收到審查結果通知後更改。

投稿截止日期

2023年 5/7



主辦單位 / 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會
執行單位 / 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

協辦單位 / 會計評論
會計評論



2023 第1季

CONTENT

財政專欄

- 02 國稅報導.....財政部北區國稅局
04 執行業務及其他所得者常見報稅錯誤態樣及
應注意事項.....財政部臺北國稅局

判決評析

- 08 母子公司無償免除債務之爭議
一以最高行政法院108年度判字第370號判決為中心.....高健祐 陳晴揚

稅務財務

- 13 省公會及臺中市公會111年度稅務座談會重要提案評析(I).....王明勝
24 遺產及贈與稅實物抵繳問題—兼論最高行政法院
109年度大字第3號裁定.....葛克昌
32 借名營運的租稅定性—不動產稅務觀點.....黃士洲
41 歐盟新版稅務不合作名單，英屬維京群島(BVI)
列入黑名單.....陳建霖 王珮真
45 有關合作社等財務報表公益金揭露之合理性探討.....陳玉翎

會計審計

- 48 常見衍生性工具相關會計規定與處理.....吳趙仁

評價準則

- 54 價值標準的運用及其與價值前提的關係.....王全三 周家潑 張哲瑜

國際交流

- 60 2022 IFA柏林年會主題分享：從雙支柱稅改談國際稅法
從個別企業個體課稅朝向集團整體課稅之變化趨勢.....曾博昇

國際會計師組織巡禮

- 65 日本公認會計師協會簡介.....黃裕仁

國際新知

- 71 國際知識新訊系列報導.....戴興鈺審核 林佳君摘譯

第10屆論文獎精要

- 74 關鍵查核事項、會計師聘任專家與投資性不動產
資訊內涵之關係.....王炫斌
76 會計師參加社會網絡對關鍵查核事項
揭露內容之影響.....劉若蘭 翁慈青 紀信義
78 管理者能力與企業社會責任報告有助於改善
中國空氣品質.....侍台誠 蔡麗雯

會計人丰采

- 81 20年前台灣會計產業的關鍵推手，內部稽核之父「林柄滄會計師」
作育英才無數，擁有宏觀洞見及膽識，推動台灣優秀人才
進行國際訓練，不遺餘力.....勤業眾信聯合會計師事務所

會務活動集錦

- 83 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
86 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
89 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
93 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
96 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供
99 臺灣省會計師公會愛心送暖.....臺灣省會計師公會公益公關委員會



第294期 會計師季刊目錄

發行者 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

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

發行人 黃奕睿

顧問 楊永成 傅文芳 李春宗 郭聰達

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

智庫服務委員會主任委員 彭清淵

本期編審委員 朱建州 成昀達 陳政廷 陳郁婷 黃永俊
(依姓氏筆畫排序)

會址 臺北市南海路一號9樓之一

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

網址 www.rocpcpa.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

國稅報導

財政部北區國稅局

老舊大型車汰舊換新退稅優惠期限延長至115年12月31日

財政部北區國稅局表示，為防制老舊大型柴油車污染，改善空氣品質，經總統於111年12月30日公布修正貨物稅條例第12條之6，將老舊大型車汰舊換新退稅優惠期限延長至115年12月31日。

該局說明，前揭修正條文明定自106年8月18日起至115年12月31日止，報廢符合下列規定之大客車、大貨車、大客貨兩用車、代用大客車、大型特種車，並購買新大型車且完成新領牌照登記者，每輛最高可減徵40萬元貨物稅稅額：

一、95年9月30日以前出廠。

二、95年10月1日至95年12月31日出廠，且於95年9月30日以前取得行政院環境保護署依88年7月1日或93年1月1日施行之交通工具空氣污染物排放標準核發之汽車車型排氣審驗合格證明。

該局提醒，前揭退稅申請作業須依「老舊大型車報廢換購新大型車減徵退還新車貨物稅辦法」規定辦理，請車主留意老舊大型車及新大型車須登記為同一人所有，且應於符合退稅要件之次日起6個月內，透過產製廠商或進口人向國稅局或海關提出申請，避免退稅權益受損。



移送執行中之欠稅案件經更正應納稅額， 仍應加徵滯納金及滯納利息

財政部北區國稅局表示，已移送強制執行之欠稅案件，如有更正應納稅額者，僅為執行事項之更正，不影響原處分未變更部分之效力，國稅局只會以更正後稅額通知行政執行分署更正執行，不再展延繳納期限重新發單，納稅義務人因未依限繳納應納稅額，仍應按更正後之稅額加計滯納金及滯納利息一併徵收。

該局舉例說明，轄內甲君經該局核定補徵109年度綜合所得稅新臺幣(下同)30,000元，繳納期限至111年11月20日止，惟甲君於接獲補徵稅額繳款書後，未依限繳納稅款，亦未於繳納期限屆滿30日內申請復查，該局遂依稅捐稽徵法第39條規定移送行政執行分署強制執行。嗣甲君向該局申請增列扶養親屬，經重新核定更正應納稅額為25,600元，該局遂通知行政執行分署更正執行，惟甲君仍須就更正後之應納稅額25,600元，核算因逾繳納期間所應加徵之滯納金及滯納利息，一併繳納。

該局呼籲，納稅義務人接獲稅額繳款書

時，應於繳納期限內繳清稅款，若發現核定內容有記載、計算錯誤或重複時，請儘速向國稅局申請查對更正，以免影響自身權益。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之諮詢服務。



執行業務及其他所得者常見報稅錯誤態樣及應注意事項

財政部臺北國稅局

所得稅法所稱執行業務者係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人（地政士）、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者¹；另私人辦理之補習班、幼兒園、養護、療養院（所），不符合免稅規定者，屬其他所得²者。

依所得稅法第14條第1項第2類規定，執行業務者及其他所得者³，至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目，除經申請核准採用權責發生制外，其所得之計算以收付實現為原則；另不論是以人工申報或網路申報方式申報執行業務(其他)所得收支報告表，負責人及合夥人仍需將盈餘分配數併入個人綜合所得總額辦理結算申報，並留意應避免重複扣除成本及費用，或列報獨資負責人之薪資支出、租金支出及伙食費等。

有關執行業務及其他所得者常見報稅錯誤態樣及應注意事項，依收入費用項目及錯誤態樣彙整如下表：

項目	錯誤態樣	應注意事項說明
收入	漏報收入	較常漏報銀行利息收入、主管機關給付之補助款收入，以及醫療院所業別漏報部分負擔及掛號費收入。
	收入認列年度有誤	1.建築師收入認列原則如下： （1）營利事業單位已扣繳，但公會未轉付，雖建築師當年度尚未取得該筆收入，惟因扣繳憑單上之扣繳稅額已可於申報當年度綜合所得稅時退抵所得稅，故仍應列報該扣繳稅額為當年度收入。

¹ 參見所得稅法第11條第1項規定

² 參見所得稅法第14條第1項第10類規定

³ 參見執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法第1條第2項規定，其他所得者準用該辦法之規定。

項目	錯誤態樣	應注意事項說明
		<p>(2) 營利事業單位已扣繳，公會亦已轉付，以公會轉付日期之年度為所得年度，其應列報之收入包括扣繳稅額及公會轉付之金額。(至公會尚未轉付部分，應俟公會轉付之年度再列報收入)</p> <p>(3) 政府機關案件因不需經由公會代收轉付，應以其業主開立扣繳憑單所得年度申報收入。</p> <p>2. 律師列報執行業務所得時，原則應依每一審級結案判決年度為所得歸屬年度，惟如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，得依受委任年度為所得歸屬年度。</p>
費用	列報獨資負責人薪資支出、租金支出及伙食費	<p>1. 薪資支出及伙食費：依執行業務所得查核辦法第18條第2款及第20條之1第2款規定，獨資負責人不得列報。</p> <p>2. 租金支出：依執行業務所得查核辦法第19條第6款規定，執行業務者以本人所有房屋供其本人為執行業務使用者，不得列報。</p>
	列報與業務無關之交通差旅費	依執行業務所得查核辦法第20條第1款規定，執行業務者列報旅費支出，除須取具相關憑證外，應與業務有關。
	列報獨資負責人、合夥人及員工自行負擔之勞、健保費用	依執行業務所得查核辦法第24條規定，負責人、合夥人及員工自行負擔之勞工保險費及全民健康保險費等非投保單位負擔之金額，不得列報。
	交際費、職工福利、捐贈費用超限	依執行業務所得查核辦法第25條、第25條之1及第33條之1規定，列報交際費、職工福利及捐贈費用，應注意列報金額有無超過法定限額，如超限應於申報時自行調整。
	折舊金額計算錯誤	<p>1. 醫療院所醫療用設備，誤以耐用年限5年計算折舊，依固定資產耐用年數表規定，醫療用之機器及設備耐用年數為7年。</p> <p>2. 自93年1月1日起新購置乘人小客車，依規定耐用年數計提折舊時，其實際成本以不超過新臺幣250萬元為限。</p> <p>3. 財產目錄填報財產取得時間有誤，致折舊金額計算錯誤。</p>
	複委託費超出原取得報酬者	依執行業務所得查核辦法第32條第3款規定，支付複委託費超出原取得報酬者，超出部分不予認定。



項目	錯誤態樣	應注意事項說明
	列報費用係與家庭合用無法劃分，未依規定按二分之一計算減除	1.水電瓦斯費：執行業務與家庭共同使用之水、電、瓦斯，如無法明確劃分，費用應以二分之一認列。 2.執行業務者在其住所裝置之電話，或執行業務者之汽車，如係執行業務與家庭合用者，相關費用應以二分之一認列。
	費用科目名稱列報錯誤	1.水電瓦斯費及郵電費互相混淆。 2.退休金費用誤列報為其他費用。
其他	未設置帳簿	1.設置:至少應設置日記帳一種。 2.登帳:按會計事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過2個月。 3.保存:年度結算終了後，帳簿10年、會計憑證5年。
	未辦理個人綜合所得稅結算申報	執行業務者或其他所得者，於所得稅申報期間使用電子申報系統上傳收支報告表時，負責人及合夥人應將盈餘分配表之盈餘分配數及扣繳稅款分配數併入個人綜合所得總額辦理結算申報，以免漏報綜合所得總額。
	重複扣除執行業務必要成本及費用	採設帳申報執行業務或其他所得時，該盈餘分配數係已減除必要成本及費用後之所得額，其負責人或合夥人辦理個人綜合所得稅結算申報時，不得重複減除費用。
	合夥人變動未檢附聯合執業合約書及出資證明等資料供核	聯合執業之合夥人變動，代表人未於事實發生之年度辦理結算申報時，檢附聯合執業合約書及出資證明等資料供稽徵機關查核。

綜上，執行業務者及私人補習班、幼兒園、養護療養院所業者，於5月份辦理個人綜合所得稅結算申報時，請參考上表各項應注意事項，避免發生類似錯誤，維護自身權益，並多加利用「執行業務暨其他所得者電子申報系統」上傳收支報告表，享受「少走馬路，多用網路」的好處。

※相關資訊請參閱

- 1.執行業務所得查核辦法
- 2.執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法
- 3.本局網站（<https://www.ntbt.gov.tw>）主題專區/稅務專區/綜合所得稅/綜所稅結算申報專區/執行業務暨其他所得

需

揭露

網路銷售營業人

112
年起

2大稅籍資訊

營業人名稱

統一編號

包含以自有或他人
網路平台銷售
均需揭露

00柑仔店

00食品行

16881688

滿99元免運

\$99



滿99元免運

\$999



財政部臺北國稅局

母子公司無償免除債務之爭議～ 以最高行政法院108年度判字第370號判決為中心

高健祐

桃園地方檢察署檢察官

陳晴揚

南星會計師事務所會計師

壹、判決概要

一、案例事實

本件係新加坡STD INVESTMENT Pte,Ltd.(中文名稱：新加坡都彭公司，下稱之)為法國S.T.Dupont S.A.(中文名稱：法國都彭公司，下稱之) 100%持有之子公司，原告為新加坡都彭公司台灣分公司，其於民國93年至95年自法國都彭公司進貨，然未付應付帳款，並已罹消滅時效。嗣法國都彭公司於103年2月免除已逾請求權時效之應付帳款，則免除債務金額應否納入課稅所得之計算範圍，乃生爭議。

本案原告於102年度營利事業所得稅結算申報(四月制)，原列報其他收入新臺幣(下同)107,992,695元，全年所得額91,318,614元，課稅所得額負19,669,290元，然被告財政部臺北國稅局認原告應補稅額17,368,338元，嗣原告向

被告申請更正其他收入為1,998,413元，然為被告否准更正。原、被告間之主要爭議在於法國都彭公司於103年2月間免除原告之應付帳款105,994,282元是否應列入其他收入補徵。因本案牽涉之爭點甚多，故本文以下聚焦於從會計損益表及權益變動表角度出發，探討母子公司免除債務之稅法爭議。

二、原告主張

本案應付帳款之相對科目為資產增加，與費用或損失立即發生之應付費用或損失性質不同，且存貨之轉列為銷貨成本係因銷貨交易而生，故應付帳款之支付義務於交易發生時並無相對應之損益項目而生，等同以借入資金取得資產之銷購交易業務往來之情形。況依經濟部106年9月21日經商字第10602420200號函釋¹(下

¹ 經濟部106年9月21日經商字第10602420200號函釋：……二、報導期間開始日在中華民國106年1月1日以後之財務報表，關於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，係股東基於股東之地位所為之行為，無論有無依持股比例，應一律認列為資本公積。

稱經濟部106年函釋)放寬資本公積非限於需依持股比例之情形，且應有財政部86年6月18日台財稅第861901688號函釋²(下稱財政部86年函釋)說明二但書所訂無須認列為收入以課徵營利事業所得稅之適用。

三、被告答辯

財政部86年函釋所指之本金債務係指因借貸而發生之債務，與本案係母公司免除子公司進銷貨之應付帳款情況不同。再者原告於94年核定課稅所得額為虧損17,394,814元，法國都彭公司免除原告當年應付帳款63,774,351元，等同原告營業成本多列63,774,351元，經調整後94年度即應有課稅所得46,379,537元。況若母子公司間進貨之應付帳款，於銷貨時列報無須付款之銷貨成本，而於逾核課期間免除應付帳款債務亦無需列報免除年度收入，則可能造成操縱損益。

四、最高行政法院見解

本案一審臺北高等行政法院認原告所獲得法國都彭公司免除債務之利益，應列為其他收入，故判決被告勝訴，然上訴至最高行政法院後則廢棄原審判決，最高行政法院主要理由為

對於股東依股權比例放棄其對公司之債權者，始終規定應以「資本公積—受領贈與之所得」入帳，而非以其他收入入帳，即無從於會計年度終了為損益之計算。是本件原告總公司向法國都彭公司提出免除債務之請求，法國都彭公司並於103年2月同意，則本件上開應付帳款應轉為資本公積，原審對此漏未斟酌，容有未洽。而發回臺北高等行政法院後，認原告並未因法國都彭公司無償放棄債權之行為，而有使原告獲得利益，因而將原處分撤銷，發回臺北高等行政法院，更審後臺北高等行政法院則維持最高行政法院上開見解，國稅局因而敗訴確定。

貳、論本件判決之會計處理

一、依高等行政法院第一審見解

前揭財政部86年函釋對「本金債務」之解釋為單純之「借貸款項」，係借記（增加）「現金」或「銀行存款」等資產科目，同時貸記（增加）「股東往來」負債科目，於清償本金時，則貸記（減少）「現金」或「銀行存款」等資產科目，同時借記（減少）「股東往來」負債科目，前開借貸「本金」之會計事項僅涉及「資產」及「負債」項目之變動，對於

² 財政部86年6月18日台財稅第861901688號函釋：……外國營利事業無償免除中華民國境內營利事業對其所負之本金債務，核屬外國營利事業對國內營利事業之贈與，依據所得稅法第4條第17款但書規定，應由該國內營利事業併入其當年度營利事業所得額課徵營利事業所得稅。但該外國營利事業如為國內營利事業之股東，且其無償免除被投資公司對其所負之本金債務，係依被投資公司之股東會決議按股份比例免除，以彌補自己之股權虧損者，該國內營利事業得免適用上開規定課徵營利事業所得稅。



課稅所得額（純益額）尚無影響。並認為法國都彭公司台灣分公司之進銷貨交易情況應屬「應付費用」、「應付利息」性質，應依函釋後段解釋，於費用發生時借記（增加）「利息支出」、貸記（減少）「現金」或「銀行存款」，會計事項涉及「損益」項目之變動。且賒帳購入存貨之債務經供應商免除給付之義務，對於購入「存貨」之營利事業而言，無需支付購貨款項，形同存貨成本為「0元」，則轉列為銷貨成本之金額亦應係「0元」，上訴人多列此銷貨成本致課稅所得額（純益額）短漏。依此，本文認為交易若單純以是否影響損益兩者做區分，實有所不適，更難以想像高等行政法院對存貨成本應為0元之會計帳務流程，亦可能有違反收入成本配合原則之虞。

二、依最高行政法院及高等行政法院更審後之見解

股東與公司之間因買賣關係而產生貸款債權後，股東直接放棄債權，與其於取得對公司之貸款債權後，先借款與公司償還該貸款債務（借記（增加）「銀行存款」、貸記（增加）「股東往來」、借記（減少）應付帳款、貸

記（減少）「銀行存款」），再放棄其對公司的借款債權，其經濟實質並無不同，最後會計帳上之處理應無分軒輊，始符合平等原則、量能課稅原則。且依經濟部106年函釋，股東放棄債權或捐贈資產無論有無依持股比例，均應認列為「資本公積」，此規定亦較符合商業會計準則上之作法，將股東之受領贈、與放棄債權與股東之額外投入視為一致，帳入「資本公積」。此外，公司法於第241條第1項第2款亦有相關規定，應作為資本公積之「受領贈與之所得」，僅限於受領與股本交易有關之贈與，包括受領股東贈與本公司已發行之股票（庫藏股交易），以及股東依股權比例放棄債權或依股權比例捐贈資產。

叁、我國及美國法就母子公司免除債務上之課稅規定

一、美國法之規定

1954年在美國內地稅法第61(a)(12)條中明定債務免除構成所得而營利事業需繳納所得稅³。然上開情況並不適用於母子公司間之債務免除，依照美國聯邦法26 U.S. Code § 108 (e) (6)⁴規定公司股東免除公司之債務時，原則

³ 陳清秀(2021)。〈國外母公司免除子公司債務之稅法上處理—評析最高行政法院108年度判字第370號判決〉，《台灣法學雜誌》，413期，頁139-152。

⁴ Except as provided in regulations, for purposes of determining income of the debtor from discharge of indebtedness, if a debtor corporation acquires its indebtedness from a shareholder as a contribution to capital—
(A) section 118 shall not apply, but
(B) such corporation shall be treated as having satisfied the indebtedness with an amount of money equal to the shareholder's adjusted basis in the indebtedness.

上雖不適用美國聯邦法26 U.S. Code § 118對於公司資本之增加不適用計入所得之規定，倘若股東免除公司之債務價值相當於股東調整後債務基礎之貢獻，原則上亦應無需納入所得課稅，惟股東免除公司之債務價值超過股東調整後債務基礎之貢獻時，就超過之部分，公司應列入免除債務所得，此部分應課所得稅。然值得注意的是，依照1926年聯邦最高法院在Bower v. Kerbaugh-Emipre Co.一案之見解，倘若股東免除債務係因公司無力清償時，此時應認公司僅係減少損失而非獲得利益，自不應列入所得。

二、我國稅法規定

依所得稅法第4條第1項第17款規定，因繼承、遺贈或贈與而取得之財產免納所得稅，但取自營利事業贈與之財產，不在此限。另依財政部76年4月3日台財稅第7621173號函釋⁵，國外營利事業贈與國內營利事業之財產，需課徵所得稅。然前開所得稅法第4條第1項第17款及財政部函釋主要係適用於一般營利事業間之贈與，並不包含母、子公司間贈與之情形。

在母、子公司間贈與之情況，依

財政部86年函釋外國營利事業如為國內營利事業之股東，且其無償免除被投資公司對其所負之本金債務，係依被投資公司之股東會決議按股份比例免除，以彌補自己之股權虧損者，該國內營利事業得免適用上開規定課徵營利事業所得稅。經濟部106年函釋則認為關於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，係股東基於股東之地位所為之行為，無論有無依持股比例，應一律列為資本公積。

是我國稅法雖未明文規定母、子公司間免除債務之規定，然財政部86年函釋及經濟部106年函釋認為母、子公司間之債務免除既係以資本公積入帳，即與年終會計損益無關，不應列入所得課稅。



⁵ 財政部76年4月3日台財稅第7621173號函釋：所得稅法第4條第1項第17款但書規定，取自營利事業贈與之財產，不予免徵所得稅，並不以國內營利事業為限，取自國外營利事業贈與之財產，仍應有其適用。



三、小結

從美國聯邦法立法例角度，倘若股東免除公司之債務價值相當於股東調整後債務基礎之貢獻，此部分應不納入所得課稅，符合會計股東投入資本不課稅原則。而我國財政部86年函釋及經濟部106年函釋之解釋結果亦符合上開美國聯邦法及會計原則。

肆、結論

綜上所述，從會計角度出發外國公司股東無償免除公司對其之債務，以彌補自己之股權虧損，該台灣公司應否課稅，應視所免除債務

之標的性質而定。如為「本金債務」，依據86年函規定無須課稅，反之，如為「利息債務」則應課稅⁶。而本案雖為子公司進貨產生之債務，然性質而言與本金債務相似僅涉及「資產」及「負債」項目之變動，故應適用本金債務之處理方式，本件最高行政法院判決所持之見解，符合公司法規定及商業會計準則之規範，股東投入資本不課稅原則，亦與美國聯邦立法例相同，值得肯定。然立法論上或可仿效美國聯邦立法例，於我國所得稅法明文規定股東免除公司債務之課稅爭議，以避免相關後續爭議糾紛。



⁶ 鍾典晏、陳志愷、黃彥賓(2020)。〈外國公司無償免除債務之課稅爭議——以最高行政法院108年度判字第370號判決為中心〉，《月旦會計實務研究》，35期，頁59-101。

省公會及臺中市公會111年度稅務座談會重要提案評析(I)

王明勝

臺灣省會計師公會稅制稅務委員會主任委員、中山普萊聯合會計師事務所執業會計師

壹、前言

為了促進會員與財政部國稅局間之意見交流，以增進彼此良性互動關係，會計師公會分別於111年12月22日、11月29日及10月25日舉辦北、中、南三場稅務座談會，會中針對相當多重要之提案進行討論，其中又以房地合一稅之提案最為熱門。據報導指出在111年12月個人房地合一稅收為37.8億元，全年房地合一稅收365.1億元，創下歷史新高¹，反映短期交易狀況之熱絡，亦帶動稅收成長。然稽徵關機於現行房地合一稅制度下，擁有相當大之裁量空間，致使納稅人判斷適用上，更顯不易。本文主要介紹111年度稅務座談會針對房地合一稅課徵問題，進行相關探討。

貳、重要提案評析

茲將111年度稅務座談會有關房地合一稅重要提案之國稅局見解及相關評析，臚列如下：

一、特定條件股份或出資額交易之疑義

按所得稅法第4-4條第1項之規定，個人及營利事業交易於民國105年1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，其交易所得應課徵房地合一稅，然同條第4-4條第3項所規定之股權交易視同第1項房屋、土地交易，是否應解釋為105年1月1日後取得之股權方為



¹ 朱曼寧,2022年房地合一稅365億元、創歷史新高 台中成繳稅王, 經濟日報2023.1.11報導 (<https://udn.com/news/story/7243/6903005> ,瀏覽日期:2023.1.22)。



課稅標的？另「特定條件股份或出資額交易」適用房地合一2.0稅制時，依申報作業要點第6點之規定，僅以股份或出資額於110年7月1日起交易時，標的股份或出資額價值是否50%以上由境內房地構成作為判斷標準，並未排除標的公司於104年12月31日前早已取得之房地；若將該「特定條件股份或出資額交易」逕自視為房地交易時，相較於直接處分房地更為嚴苛，與房地合一所得稅區分新舊制交易明顯不一致。又所得稅法第4條之4第3項前段規定，並未規範關係人之持股亦應納入適用；而財政部發布之台財稅字第11000633640、11000633641號令似乎將個人及營利事業對標的公司之持股擴大至包含二親等以內親屬之持股，可能造成股份持股人間主觀上並無共同取得之意，卻因其具備客觀之親屬關係與股份取得行為，未依法併同申報而成為處罰之對象。

對此國稅局表示為防杜個人及營利事業藉由交易其具控制力之國內外營利事業之股份或出資額，實質移轉該被投資營利事業之我國境內房地，以停徵證券交易所規避或減少房地交易所得之納稅義務，爰所得稅法第4條之4增訂第3項規定110年7月1日以後交易符合一定條件之股份或出資額，應視同房地交易。上開規定「未限」於105年1月1日以後取得之「國內外營利事業股份或出資額」或被投資營利事業105年1月1日以後取得之「中華民國境內之房地」者（既所謂「不真正溯及既往原則」），始納入課稅範圍，為利徵納雙方遵循，財政部於111年1月25日發布個人及營利事業直接或間接持有國內外營利事業過半數股份或出資額之認定標準，亦即以交易持有被投資事業股份或出資額之比率及被投資事業股權或出資額之房地價值比率符合規定要件為認定基準，以避免交易安排，致無法落實該規定防杜股權移轉規避租稅之立法意旨。**倘公司持有之房地係105年1月1日以前取得即不予計入，恐使105年1月1日以後新取得該公司股權之股東可藉由法律形式操縱空間而規避稅負。**

110年4月28日修正公布所得稅法（下稱房地合一稅2.0）乃明定符合一定條件之股份或出資額交易，應視為房屋、土地交易，其交易所得應依所得稅法有關房屋、土地交易所得相關規定課稅，不適用現行同法第4條之1規定停徵所得稅，而110年6月30日以前交易案件，係按修法前規定課稅，不會受到房地合一稅2.0之影響，並無溯及既往之問題，無違反法律不溯及既往及信賴保護原則，至110年7月1日以後交易案件，應依修正後法令規定核課所得。

「不真正溯及既往原則」係屬於過去的構成要件事實，而是向未來影響現存的、尚未終結的事實及法律關係加以規範，並不發生溯及既往之問題，亦即在法條所定構成要件事實新法施行後始完全實現之情形，故105年1月1日以前已取得之「國內外營利事業股份或出資額」仍有房地合一稅2.0之適用。惟本文認為財政部發布之台財稅字第11000633640、11000633641號令將個人及

營利事業對標的公司之持股擴大至包含二親等以內親屬之持股，必需建構在個人有主觀上逃漏稅捐目的之故意，利用或「透過」特定條件之關係人及被利用名義之人而間接持有國內外營利事業股份或出資額，所為之股權交易安排，意圖減少稅捐負擔之行為，始有所得稅法第4條之4第3項之適用，且舉證責任在稽徵機關；而非一概以客觀上具備一定親屬關係、持股關係或職務關係，即率爾認定為藉由交易其具控制力之營利事業股份或出資額，方符合司法院釋字第650、657及705號解釋²及納稅者權利保護法第3條第3項³之意旨。例如：父、子分別持有某公司股權40%、15%之股權，倘若子15%之股權由其祖父遺贈取得，不應被認定父「透過」子間接持有股份過半，自無房地合一稅2.0之適用。

二、房地合一稅2.0版不提示帳簿憑證之核定方式

因所得稅法第83條及同法第24條之5第5項之法律位階相同，然相較於所得稅法第24條之5規定，同法第83條之核定所得額為財政部調查各業(建設公司)所發佈之利潤標準，更接近於納稅人之實際所得，顯較符合釋字218號所稱之「估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」，營利事業於不提示帳簿憑證時，理應優先採用所得稅法第83條之規定。又房地合一2.0版其立法意旨係打擊短期買賣炒房行為，而且營利事業交易其興建房屋完成後第一次移轉之房屋及其坐落基地，屬供給不動產市場生產性營業活動，故第一次興建房屋出售依法合併計稅，似乎應適用所得稅法第83條之規定為宜。

惟國稅局表示，按所得稅法第24條之5之規定，營利事業當年度房屋、土地交易所得或損失之計算，以其收入減除相關成本、費用或損失後之餘額為所得額；房地合一課徵所得稅申報作業要點第25點第2項規定，營利事業計算房屋、土地交易所得，應依所得稅法及營利事業所得稅查核準則規定辦理，依此，營利事業應設置帳簿憑證核實計算房地交易所得額為原則。稽徵機關進行調查或復查時，營利事業未提示有關房地交易所得額之帳簿、文據者，稽徵機關應依查得資料核定；成本或費用無查得資料者，得依原始取得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本，其費用按成交價額3%計算，並以新臺幣30萬元為限。

² 憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第650號、第657號及第705號解釋參照）。

³ 納稅者權利保護法第3條第3項：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」



自從賦稅署於111年8月17日以臺稅所得字第11104571970號內部函覆各區局稽徵之方式，倘經調查後仍無法查得成本、費用資料，得依第24條之5第5項後段規定核定房地交易之成本、費用後，為營建業投下一顆震撼彈。對此國稅局內部雖有不同看法，然近日財政部更發佈正式解釋函令⁴明確宣示此稽徵方式。實務上營業規模小之民間建築業之原物料、人工、建造費用等成本往往難以舉證，在所得稅法第83條及同法第24條之5第5項法條競合情況下，財政部依所得稅法第83條調查各業(建設公司)所發佈之利潤標準，似乎更符合納稅者權利保護法第14條第2項「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之」之規定，且應於無法進行核實課稅情形下，始准予推計課稅。

三、借名登記房地交易所得申報義務人

「獨資、合夥組織營利事業交易房屋、土地，應由獨資資本主或合夥組織合夥人就該房屋、土地交易所得額，依第14條之4至第14條之7規定課徵所得稅，不計入獨資、合夥組織營利事業之所得額，不適用前五項規定」，為所得稅法第24-5條第6項所明定。又財政部(95)台財稅字第09504507760號令明示：「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅」，及納稅者權利保護法第7條第2項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」。108年數名個人合資購買的土地，以其中一人名義登記為土地所有權人，111年出售，該土地交易所得稅申報，應由名義登記所有權人申報或是由實際所有權人依持分比例申報？



⁴ 「營利事業旨揭與建房屋完成後第一次移轉，尚未於稽徵機關調查或復查時提示有關帳簿、文據，應依本法第24條之5第5項規定辦理，依查得實際交易價格核定收入，並應考量不動產興建之營業活動，必有投入相關原物料、人工、建造費用及向地主購買或交換取得土地之事實，優先以查得資料(例如向前追查地主售地或合建分屋之契約、購料或承包商等交易相對人之契約及收付價款資料)核實認定相關成本、費用;倘經調查後仍無法查得成本、費用資料，得依同條後段規定核定房地交易之成本、費用」(財政部(111)台財稅字第11101000482號令參照)

對此國稅局表示依101年4月24日最高行政法院101年4月份第2次庭長法官聯席會議購買土地未辦竣所有權移轉登記，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。

所得稅法第24條之5第6項所規範者，係屬獨資、合夥營利事業組織，則該營利事業出售符合房地合一2.0之不動產交易利得，因不計入營利事業所得額，則無後段出售利得分配涉及應課徵個人綜合所得稅營利所得情事。數名個人出資購地，應先確認出資者渠等間法律關係究屬合夥（損失利得共同分擔）亦或合資（插暗股，不承擔損失）⁵，而分別適用不同法律規定。如僅屬單純出資以換取未來開發後之出售利得，該出售利得之取得與價值，其風險及利潤報酬皆具不確定性，類似投資性質，個人獲配款項超過出資款項之差額，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應計入分配所屬年度之綜合所得總額課稅；倘依經濟事實關係認屬合夥，則按其經濟利益歸屬，認屬各合夥人之個人出售房地利益，依規定報繳房地合一稅。借名登記案件，事涉稽徵實務對於出資購地者渠等間法律關係究屬合夥或合資之認定，而分別應課徵個人房地合一稅或個人綜合所得稅其他所得。

四、借名登記房地交易取得日之認定

個人以其他個人名義出售不動產之借名登記行為在台灣相當常見，其原因實務上常以規避法律強行規定(例如農地、原住民保留地、國宅、軍眷宅、農地買賣)、有為規避稅捐(例如地價稅累進稅率)，或為分散財產所得、隱匿財產(取得較低利息、債權追索、公務員身分)等原因，達成特定法律效果之手法，形成私法關係中所有權人名實不符結果⁶。通常登記名義人對於借名登記財產之管理權相當有限，為履行借名契約所須之權利，絕大部分管理處分及受益之權能仍保有於借名人上⁷。於105年前借名登記⁸之房地返還嗣後出售，應適用所得稅法第4條之4規定課徵房地

⁵ 「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。」

⁶ 黃英華 (2018) 以個人名義出售不動產之課稅問題, 財稅研究第47 卷第5 期, 頁127。

⁷ 柯格鐘、張育寧(2019)，論租稅協定上的受益所有人與稅捐規避, 月旦會計實務研究，13期，頁79。

⁸ 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。」



合一稅或僅按所得稅法第14條第1項第7類第1款規定課徵財產交易所得？又如適用房地合一稅之課徵規定，有關認定房屋、土地之「持有期間」、「取得日」及土地「原始取得成本」⁹應如何認定？例如：A君民國71年間借用B君名義購買房地，並借用B君名義辦理所有權登記。經法院於民國108年間判定甲房地雖登記為B君所有，實則係由A君出資購買，並保有管理、使用及處分權限，故A君借用B君名義購置甲房地，且其為甲房地實際所有權人，B君應將甲房地所有權移轉登記為A君所有，如B君於民國109年間將甲房地移轉登記返還A君完竣；A君嗣於民國111年出售該房地，且A君於民國71年購買甲房地之原始取得成本之證明文件已無法提示，且稽徵機關亦無查得資料情形下，應如何課稅？

國稅局雖書面僅表示，有關借名登記案件事涉稽徵個案事實認定，宜請提供具體案例資料洽詢納稅義務人戶籍所在地稽徵機關，如確有法令適用疑義再行陳報財政部賦稅署核釋；惟王科長於座談會說明處理原則相當清楚。如前揭所述，首先仍應判斷當事人之法律關係究屬合夥（損失利得共同分擔）亦或合資（插暗股，不承擔損失），且兩造前就借名登記實體爭點已盡攻擊防禦之方法及訴訟資料之斟酌。倘若合資性質，土地登記名義人依其內部法律關係，而將土地交易獲利分配予其他第三人時，又認該獲利私法上移轉予第三人而稅法上歸屬為該第三人時，其獲利在稅上之類別屬性已改變，不再是「土地交易所得」，而轉換為「其他所得」，而應另外課徵所得稅¹⁰。若為合夥性質，以出名人登記等同實際所有權人取得日之概念為判斷準據。

五、法人分割取得日之判斷

財政部(103)台財稅字第 10204055940 號¹¹令核釋(下稱：財政部103年令)，依企業併購法或金融機構合併法規定合併或分割而存續(既存)或新設之公司，出售其自消滅或被分割公司承受並完成移轉登記不動產之持有期間計算，得將消滅或被分割公司原取得該不動產之持有期間合併計算。倘公司進行分割屬聯屬企業進行「組織重組(或調整)」¹²性質，且參與分割之公司均以被分割

⁹ 房地合一課徵所得稅申報作業要點第12點規定：「本法第十四條之四第一項及第十四條之六規定之成本，認定如下：……(十)其他情形或無法依前九款規定認定成本者，稽徵機關得依查得資料核定其成本，無查得資料，得依原始取得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本。」

¹⁰ 最高行政法院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。

¹¹ 財政部(103)台財稅字第 10204055940 號令核釋(簡稱財政部103年令)：「依企業併購法或金融機構合併法規定合併或分割而存續(既存)或新設之公司，出售其自消滅或被分割公司承受並完成移轉登記之不動產，依特種貨物及勞務稅條例第3條第3項規定計算持有期間時，准將消滅或被分割公司原取得該不動產之持有期間合併計算。」

¹² 參照財團法人中華民國會計研究發展基金會(91)基秘字第128號函釋：「公司分割所涉及之會計處理規定，企業(讓與公司)將其營業讓與另依公司(受讓公司)並取得其發行之股權時，若讓與公司與受讓公司原係聯屬公司，該性質係屬「組織重組」，會計處理應以原資產帳面價值減負債後之淨額作為取得股權之成本」。

公司房屋、土地之帳面價值做為該交易之實際成交价格並進行相關會計處理，是否得參照財政部103年令有關計算特種貨物及勞務稅(下稱：特銷稅)條例之持有期間規定，既存或新設公司出售自被分割公司移轉取得之房屋、土地?其「取得日」是否以被分割公司原取得該土地之日為準，據以判斷是否適用所得稅法第4條之4規定課徵所得稅?

對此國稅局表示，財政部103年令係核釋特銷稅條例第3條第3項計算不動產持有期間之規定，係避免不動產短期炒作之目的，與房地合一課徵所得稅制度建立房地合一按實際交易價格計算所得課稅不同。但公司依企業併購法進行合併或分割交易屬共同控制下之組織調整性質，合併或分割後存續(既存)或新設之公司因合併或分割而取得之不動產，係以該等資產於消滅公司或被分割公司之帳面價值作為實際取得成本及進行相關會計處理，具企業組織延續性，嗣再出售時其房屋、土地取得日之認定，得以消滅公司或被分割公司原取得該土地之日為準，據以判斷是否適用所得稅法第4條之4規定課徵所得稅。

公司進行合併或分割交易屬共同控制下之「組織重組(或調整)」，股東之經濟實質未有變動，應採組織重組之「帳面價值法」會計處理，所移轉取得之房屋、土地，與一般交易顯有不同，得以消滅公司或被分割公司原取得該土地之日為準，據以判斷出售該不動產是否適用所得稅法第4條之4規定課徵所得稅之認定方式，儼然已成為財政部賦稅署及各區局之共識。惟相關座談會說明或個案函釋，納稅人仍不敢隨意採用，顯然納稅人於適用上仍有所疑慮。本文認為仍應由財政部發布解釋函令，以利統一稅捐規定，於執行課稅業務時，避免相互矛盾之情事發生，並有助認定事實及行使裁量權，以保障租稅公平正義與正當法律程序。至於公司進行合併或分割應採「帳面價值法」或「公平價值法」之會計處理，經濟部於核准法人合併或分割變更登記時，對資本額查核簽證內容，即有行政處分之構成要件效力¹³，得據此判斷個案是否屬於組織重組之性質。



¹³ 行政處分內容無論為下命、形成或確認，均有產生一種行政法上法律關係之可能，不僅應受其他國家機關之尊重，抑且在其他行政機關或法院有所裁決時，倘若涉及先前由行政處分所確認或據以成立之事實(先決問題)，即應予以承認或接受，此即所謂構成要件效力。因而一有效行政處分(前行政處分)之存在及內容，成為作成他行政處分之前提要件時，前行政處分作成後，他行政處分應以前行政處分為其構成要件作為決定之基礎，他行政處分成為行政訴訟之訴訟對象時，由於前行政處分並非訴訟對象，他行政處分之受訴行政法院，並不能審查前行政處分之合法性，前行政處分之合法性應由以前行政處分為程序對象或訴訟對象之訴願機關或行政法院審查之(最高行政法院106年度判字第272號判決參照)。



六、法人合併方式進行組織重組房地合一取得日之認定

房地合一稅2.0納入交易持股（或出資額）過半數之台灣境內外營利事業之股份（或出資額），且該營利事業股權（或出資額）價值50%以上由台灣境內房地構成之課稅範圍。然，按財政部(97)台財稅字第09704552910號令之核釋，公司以股份為對價進行合併，合併消滅公司所取得之合併對價超過其全體股東之出資額，其股東所獲分配該超過部分之金額，應視為股利所得（投資收益），並依股東身分不同分別適用不同課稅規定（國內法人免稅、國內個人股利所得稅、外國人就源扣繳），故該合併行為理應非屬股權交易，而不適用房地合一稅2.0所稱之特定股權交易。另國際財務報導準則第3號(IFRS 3)「企業合併」第2段規定，共同控制下之個體合併不適用購買法等規定。兩公司進行組織重組之合併，其會計處理依財團法人中華民國會計研究發展基金會於(91)基秘字第243、244號函，依組織重組方式按「淨資產帳面價值」（若有資產減損，則應以認列損失後之金額為基礎）作為所取得資產之入帳基礎。

假設國內甲公司持有國內乙公司90%以上股權，乙公司持有新、舊制之不動產多年，且不動產時價業已超過乙公司股權價值之50%以上。甲公司基於經營效率考量進行「組織調整」，並依照企業併購法第19條規定簡易合併其持有90%以上股權之乙公司，則甲、乙公司進行合併屬聯屬企業進行「組織調整」性質，且參與合併之甲公司均以乙公司（合併消滅公司）房屋、土地之帳面價值做為該交易之實際成交价格並進行相關會計處理；則此時企業組織架構重組是否構成房地合一稅2.0之特定股權交易？又未來甲公司概括承受乙公司取得之不動產，則甲公司持有該不動產之取得日期應如何認定？是否適用所得稅法第4條之4規定「房地合一」新制之規定？公司以合併方式進行組織重組，移轉取得之房屋、土地，其取得日是否得以合併消滅公司原取得該土地之日，並據以判斷出售該不動產是否適用所得稅法第4條之4規定「房地合一」新制之規定？



國稅局表示按財政部(93)台財稅字第09304538300號函及(97)台財稅字第09704552910號令規定，公司進行合併，合併消滅

公司所取得之合併對價超過其全體股東之出資額，其股東所獲分配該超過部分之金額，應視為股利所得投資收益。是以，**公司因合併而消滅，該消滅公司股東取得之合併對價超過出資額部分視為股利所得，尚非「股權交易」**。有關依企業併購法第19條規定，公司合併其持有90%以上已發行股份之子公司或公司分別持有90%以上已發行股份之子公司間合併（即所謂兄弟公司之簡易合併），是否適用所得稅法第4條之4第3項符合一定條件之「股權交易」須視同房屋土地交易之規定一節，因合併交易態樣不同，視具體案例及適用法據判斷之。

七、房地合一稅股權或出資額價值調整之計算疑義

現行房地合一課徵所得稅申報作業要點第6點所規定有關「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」之計算，應參酌金融機構貸款評定之價格、不動產估價師之估價、報章雜誌所載市場價格等資料認定調整之¹⁴。實務上，企業收購另一家公司之股權，往往乃基於取得該公司之特許執照、營業權、專利權、專門技術或客戶關係等無形資產，而非看重該公司之不動產；但因未上市櫃公司之成本模式會計處理原則，無法於財務報表真正體現其無形資產之價值，以至不動產價值按市場價格調整後之占比過高。於計算「占該營利事業全部股權或出資額價值之比率」時，房屋、土地、房屋使用權、預售屋及其坐落基地之價值，固得按市場價格調整之；然被收購公司之各項資產(包括無形資產)，是否亦應按公允價值調整其股權價值，以符合租稅衡平原則？

國稅局表示所得稅法第4條之4第3項所定國內外營利事業股權或出資額之價值50%以上由中華民國境內之房地所構成，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在50%以上，上開比率之分子及分母均以「時價」為基礎計算。無時價者得按下列基礎計算，但稽徵機關查得股權或出資額價值較高者，得按查得資料。

¹⁴ 司法院釋字第536號解釋意旨雖認未上市（櫃）公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權施行細則訂定，但也指出79年9月6日函釋符合遺產及贈與稅法第10條第1項之立法意旨，與憲法第15條所保障人民財產權，及第19條租稅法律主義尚無抵觸。從而，按收盤價調整所持上市（櫃）公司股票價值之79年9月6日函釋，既經司法院釋字第536號解釋合憲，主管機關財政部亦遵從指示，於98年9月17日修正發布遺產及贈與稅法施行細則第29條第1項明定：「未上市、未上櫃且非興櫃之股份有限公司股票，除前條第2項規定情形外，應以……贈與日該公司之資產淨值估定，並按下列情形調整估價：一、公司資產中之土地或房屋……。二、公司持有之上市、上櫃有價證券或興櫃股票，依第28條規定估價。」既經法律授權訂定，乃為有效之法律適用範圍，本應一體適用。



至於分母之各項資產(包括無形資產)時價應如何舉證?本文認為可援引現行財政部有關「營利事業列報商譽之認定原則及證明文件」函釋¹⁵之規定，出具公司淨資產公允價值之評價報告或收購價格分攤報告。公司併購成本超過所取得之可辨認資產（包括無形資產）及承擔之負債按公允價值衡量之淨額部分，得認列為商譽。可辨認淨資產公允價值之評價報告或收購價格分攤報告，應包括下列項目：評價目的、評價基準日、評價流程、評價方法、所使用之資訊及其來源、評價人員及所屬評價機構之獨立性等整體資訊。稽徵機關於按不動產市場價格調整股權價值占比時，仍應就公司各項資產之公允價值進行整體評估，避免割裂適用，以符合租稅衡平原則。

八、個人從事不動產銷售之營業活動課稅方式

以往個人之土地交易如經認屬經常性、持續性以營利為目的從事不動產銷售之營業活動，而視同獨資、合夥組織營利事業分配之營利所得，有課徵個人綜合所得稅之虞，最高稅率為40%。惟民國110年6月30日房地合一課徵所得稅申報作業要點（下以簡稱：作業要點）修正後，已將個人之不動產交易認屬營利事業之規定刪除；則修正前作業要點第18點¹⁶認定「不適用本法第14條之4至第14條之8規定」之要件，個人於110年6月30日前（房地合一2.0新制實施前）經常性之土地交易，是否仍有適用餘地？又個人經常性之土地交易活動於成本及費用未能提示或無查得資料情況下，其推計課稅之方法，是否應依所得稅法第83條同業利潤標準核定課稅，或按所得稅法24條之5之規定，依原始取得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本，其費用按成交價額百分之三計算之？

國稅局意見表示個人於110年6月30日前經常性之土地交易，如符合110年6月30日修正前之房地合一課徵所得稅申報作業要點第18點規定，仍認屬營利事業，並不溯及既往。營利事業應設置帳簿憑證核實計算房地交易所得額為原則，惟獨資、合夥組織營利事業自110年7月1日起交易如符合所得稅法第4條之4規定房屋、土地，應由獨資資本主或合夥組織合夥人就該房屋、土地交易

¹⁵ 財政部111.03.30台財稅字第11004029020號令參照。

¹⁶ 按修正前（民國105年3月9日修正）之房地合一課徵所得稅申報作業要點（下以簡稱：作業要點）第18點規定：「個人有第一點規定之房屋、土地交易，符合下列情形之一者，該個人認屬本法第十一條第二項規定之營利事業，應依本法第二十四條之五規定課徵所得稅，不適用本法第十四條之四至第十四條之八規定：（一）個人以自有土地與營利事業合建分售或合建分成，同時符合下列各款規定：1.個人與屬『中華民國稅務行業標準分類』營造業或不動產業之營利事業間，或個人與合建之營利事業間，係『營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則』第四條第一項第二款所稱關係人。2.個人五年內參與之興建房屋案件逾二案。3.個人以持有期間在二年內之土地，與營利事業合建。但以繼承取得者，不在此限。（二）個人以自有土地自地自建或與營利事業合建，設有固定營業場所(包含設置網站或加入拍賣網站等)、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理土地銷售。（三）個人依加值型及非加值型營業稅法相關規定應辦理營業登記」。

所得額，依同法第14條之4至第 14 條之 7 規定課徵所得稅，不計入獨資、合夥組織營利事業之所得額。

參、結論

行政裁量係法律許可行政機關行使職權時，得為之自由判斷，但裁量並非完全放任，行政機關行使裁量權，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的（行政程序法第10條），在學說上稱此為「合義務性裁量」。立法者授權行政機關根據裁量之理念，自己衡量所有之情形，並以衡量之結果作為決定基礎，而就個別之案件尋找正確之解決方案，以追求個別案件之正義¹⁷。行政機關行使裁量權時，有漏未參酌必要之觀點，或摻雜與授權目的不相關之考量者，有應考量而未考量，及不應考量（性別因素）而考量之裁量瑕疵存在，構成裁量之濫用。房地合一稅2.0新制之上路，增加稽徵機關裁量之空間，而稽徵機關更應遵守法定秩序，並基於正確之事實基礎，遵守一般有效之價值判斷原則，且無夾雜與事件無關之考慮因素等，以就具體個案進行合義務性裁量。

歡迎通過會計師考試者加入全聯會非執業會員

費用：入會費NTD500，常年會費NTD1,000

入會後可參加：

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

相關申請文件，請掃描QR code



¹⁷ 陳清秀(2017),行政罰法,第3版,新學林,頁324。



遺產及贈與稅實物抵繳問題一 兼論最高行政法院109年度大字第3號裁定

葛克昌*

東吳大學法學院客座教授

壹、問題概說

遺產及贈與稅法第30條第4項前段規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。」按有別於歷史上自然經濟時代，人民須負勞務、實物繳納義務；現代租稅國家則為信用經濟，以貨幣經濟為基礎。租稅繳納乃以金錢給付原則為基礎¹，由比例原則而言，納稅人之稅捐義務，以金錢給付義務較之勞務或實物給付對其自由之侵害程度最少²。因金錢給付義務對經濟自由限制最小，財產權行使雖附有社會義務，但基於比例原則，此種社會義務，應以最

少損害方式為之，若能以金錢給付方式為之，始能保有營業、職業自由。

世事無常，唯一可確定者，惟死亡與納稅耳。遺產稅適與二者密不可分，對其加以研討本身即饒富學術興味；此稅歷久不衰，事實上非基於稅源豐沛，蓋該稅無論在何國亦無論稅率高低，其稅收上均微不足道，均不及其稅收之2%。不僅於此，其具有無法克服之難題與易規避性，因此在租稅體系中無疑扮演最獨特與富爭議性角色：其存在毋寧在於倫理性、道德性重於財政收入；其法理基礎在於阻阨大家族歷代財富之無限積累，與重課不勞而獲以均社會分配——但事實上由於事先規劃安排，往往未竟其功；而中產階級常因未諳技巧反受諸多困擾。

* 東吳大學法學院客座教授，台灣稅法學會理事長。本文承東吳大學法學院財稅法組林芊瀾研究生蒐集資料、修飾文詞，謹此致謝。

¹ Isensee, Steuerstaat als Staatform, FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 414f.

² Vogel, Der Finanz und Steuerstaat, in Isensee/ Kirchhof(Hrsg.) Handbuch des Staatsrat, Bdl, 1987 § 27 Rn.51ff.葛克昌，〈論公法上金錢給付義務之法律性質〉，收錄於《行政程序與納稅人基本權》，3版，翰蘆，2012年4月，頁127以下。

遺產稅與累進稅制及社會政策目的之租稅優惠，三者構成福利國家租稅政策之主要工具，因其得以斟酌社會經濟上差異性，並有助於社會調節。用以確保最低程度之共識與社會團結，而有別於古典自由國家之課稅中立原則。嚴峻遺產稅象徵著對資本主義體制之異議與批判，表現出一種深刻而尖酸的道德憤慨，故有謂此種遺產稅已非租稅，祇是徒具租稅形式之政治手段。但遺產稅以財政手段干擾經濟之平衡狀態，對當事人基本權而言，影響不可謂不大；再者今日之繼承人即明日之死者，日前所負擔之遺產稅，絕不會不影響將來之儲蓄、消費與投資。故對遺產及贈與稅加以法律層面之理解，將提供無限寬廣與富批判力之思維空間，諸如繼承制度、夫妻財產、所有權制度及量能平等負擔原則，透過遺產稅之檢視、試煉與詮釋，更能突顯出其中之緊張與矛盾。是以遺產及贈與稅雖在國家稅收中微不足道，但其中法律爭議問題甚多，大多數與憲法問題相關。吾人無法在此小文中予以一一探討³；僅就最近最高行政法院109年度大字第3號裁定予以分析討論⁴。

貳、最高行109年度大字第3號裁定⁵

一、基礎事實

- (一) 南區國稅局核定遺產稅應納稅額為17,785,556元及罰鍰35,681元。
- (二) 上訴人申請以遺產中A地號土地抵繳。
- (三) 南區國稅局106年6月23日函
核准抵繳：13,534,038元
否准抵繳：本稅4,251,518元，罰鍰35,681元。
- (四) 上訴人提起訴願，並在救濟程序中繳清被上訴人否准抵繳之本稅罰。
- (五) 訴願駁回，上訴人提起行政訴訟，高雄高等行政法院106年度訴字第489號判決駁回，上訴至最高行政法院。

二、提案之法律爭議

納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中（包括訴願及行政訴訟程序）先行上補繳遺產稅完畢。此際，行政法院是否得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺產及贈與稅法第30條第4項所定「納稅義務人確有困難不能一次繳

³ Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung 1970, S.5.

⁴ 陳清秀，〈申請抵繳遺產稅之要件及裁判基準時——評析最高行政法院109年度大字第3號裁定〉，《月旦法學雜誌》，311期，2021年4月，頁6以下。

⁵ 《最高行政法院大法庭制度之裁判書彙編（一）》，最高行政法院，109年12月，頁295以下。



納現金」之要件，而為不利於納稅義務人之裁判？

根據法律爭議，提案就先前裁判所持之法律見解，分為二說⁶：

甲說：應不許抵繳（最高行政法院107年度判字第329號判決課予義務訴訟事件）其判斷之基準點，原則上非僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結前事實狀態的變更，以及法律審法院裁判前狀態之變更，均應綜合加以考量，以為裁判。上訴人於原審訴訟程序中繳清稅款，顯見上訴人並無不能以現金繳納遺產稅情事。

乙說：應不得逕認不予適用，仍應具體審查（最高行政法院99年度判字第299號、496號判決）。

在撤銷訴訟，行政處分已執行者，如尚有回復原狀之可能者，仍有應以撤銷訴訟予以全力保護之必要。基於同一法律理由，申請以實物抵繳遺產稅，因而減少稅款，其自有後續課以訴訟給予權利保護必要。

三、裁定主文

納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中（包括訴願及行政訴訟程序）先行

補繳遺產稅完畢。此際，行政法院不得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺產及贈與稅法第30條第4項所定「納稅義務人確有困難不能一次繳納現金」之要件，而為不利於納稅義務人之裁判。

四、裁定理由

- （一）課予義務訴訟判斷基準時點，言詞辯論程序終結前所發生之事實/法律狀態的變更均應納入考量。
- （二）關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。

⁶ 同前註，頁303。

納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款，致已無遺產稅債務，其事實狀態發生變更。本法律爭議，係申請以實物抵繳遺產稅，在事實審法院言詞辯論程序終結前，法律狀態未變更，然事實狀態發生變更，即因納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款，致已無遺產稅債務。但行政法院仍應判斷納稅義務人是否仍符合以實物抵繳遺產稅之要件，在此種情形，行政法院仍應就遺贈稅法第30條第4項之規定為解釋，判斷雖然納稅義務人已繳清稅款，是否仍符合該規定之實物抵繳遺產稅要件，以裁判納稅義務人請求法院判令稅捐稽徵機關作成准予以實物抵繳遺產稅行政處分之課予義務訴訟有無理由，不得以納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款為唯一判斷基準，而逕認不符合以實物抵繳遺產稅要件。

（三）從遺贈稅法第30條第4項規定探究，本件應採乙說之理由：

1.從行政訴訟在於保障人民權益及確保依法行政為宗旨（行政訴訟法第1條）論之，則在行政救濟中遺產稅已

繳納完畢，但如該否准實物抵繳遺產稅申請之處分經撤銷，並准以實物抵繳遺產稅，在抵繳稅額範圍內，納稅義務人得請求返還稅款，其自有繼續以課予義務訴訟給予權利保護之必要，不受遺產稅已繳納之影響。否則，不啻要求申請以實物抵繳遺產稅之納稅義務人，必須冒著多繳滯納金及利息之危險，始能提起行政救濟尋求給予權利保護，其不合理之處甚明。

2.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，而無需使用到納稅義務人之繼承人自有財產繳納遺產稅。財政部89年1月18日台財稅第0890450617號函釋謂稅捐稽徵機關處理此類申請案件，原則上以被繼承人是否還有現金或銀行存款，作為審酌納稅義務人有無繳納困難之參考。繼承人之所得狀況，尚非審酌有無繳現困難之依據。

3.行政法院大法庭做成109年度大字第3號裁定之法律見解，依行政法院組織法第15-10條規定⁷，該裁定對本件上訴事件具拘束力。最高行政法院依此

⁷ 行政法院組織法第15-10條規定：「大法庭之裁定，對提案庭提交之事件有拘束力。」



對原審實物抵繳關於現金繳納困難要件，對於遺產中是否尚存留以現金繳納稅款之金額未予調查審認，徒以上訴人已繳納完畢遺產稅，逕謂上訴人不符實物抵繳之繳現困難要件，原判決自有違誤，而作出109年判字第397號判決，原判決廢棄，發回高雄高等行政法院⁸。

參、最高行政法院109年度大字第3號裁定之評釋

最高行政法院109年度大字第3號裁定，在程序方面及實體方面均有值得吾人注意之處：

一、確立實物抵繳遺產稅訴訟為課予義務訴訟

此判決不論甲說或乙說，均認為實物抵繳訴訟為課予義務之訴，不同者僅以現金繳清稅款單一事實，可否即為並無現金繳納之困難。納稅義務人依據遺產及贈與稅法第30條第4項規定申請實物抵繳稅款，係法律賦予納稅義務人在符合實物抵繳要件時，得申請實物抵繳之公法上請求權，稽徵機關就此一申請案件，依據遺產及贈與稅法施行細則第45條第1項規定：「納稅義務人依本法第三十條第四項規

定申請以實物抵繳遺產稅或贈與稅時，應於核定繳納期限內繕具抵繳之財產清單，申請主管稽徵機關核准。主管稽徵機關應於接到申請後三十日內調查核定。」應作成核准抵繳與否之決定之處分，故納稅義務人申請實物抵繳，係申請稽徵機關作成「核定准予抵繳」之行政處分，如稽徵機關拒絕其抵繳申請，而為駁回處分時，納稅義務人如有不服，應依據行政訴訟法第5條第2項規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」提起課予義務訴訟，請求稽徵機關作成准予抵繳之行政處分⁹。

二、確立課予義務訴訟之裁判基準時

有關課予義務訴訟之裁判基準時，涉及人民請求作成行政處分之公法上請求權，必須在法院裁判時仍然存在，才能勝訴。因此，除依據系爭應適用之法規，一般法律原則或系爭事件之性質，應導出不同結論外，原則上應以行政法院最後言詞辯論終結時之事實及法律狀態，判斷原告之公法上請求權，是否存在。蓋原告之公法上請求權，可能因事實狀態或法律

⁸ 該號判決要旨及評釋，參見《2021臺灣年度最佳稅法判決評選紀實》，頁78以下。

⁹ 陳清秀氏見解，詳參前註，頁82以下；關於實物抵繳之撤銷訴訟與課予義務討論，參見，黃源浩，《租稅法》，五南，2020年9月，頁600以下。

狀態之變更，而在實體法上發生影響。

本件最高行政法院 109 年度大字第3號大法庭裁定認為：「行政法院係針對『法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務』之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。」此一判斷基準時，採取「裁判時說」見解。



採取該說之優點，乃是對於駁回處分後之情事變更，在實體法上足以影響公法上請求權是否繼續存在（包括行政處分之合法性）之事由，一併納入裁判範圍，以便能一次紛爭，一次解決。此一公法上請求權是否存在，應依據實體法決定之。如果在訴訟程序進行中，其裁判基準時應斟酌全法院裁判時，於原駁回處分作成之後，至法院裁判時，如事實及法律狀態有變更時，亦應納入斟酌範圍¹⁰。

三、於行政救濟期繳清稅款，其提起課予義務訴訟仍有權利保護必要

納稅義務人原先申請以實物抵繳遺產稅，但嗣後有能力以現金納稅，且亦納稅完畢時，就不能再申請實物抵繳，此時法院應該以無理由判決駁回原告訴訟。

但如果納稅義務人是因為不准抵繳而被迫以借款或以自己固有現金財產納稅時，則該拒絕抵繳之處分仍然持續侵害原告的抵繳請求權，不會因為原告嗣後以現金納稅就消滅。如果拒絕抵繳之處分被法院判決撤銷，納稅義務人並因此取得准予實物抵繳之處分時，則在准予抵繳之範圍內，納稅義務人便可以請求返還已經繳納的現金稅款，以回復其權益。

本號裁定，將權利保護必要適用於實物抵繳，對訴訟權為憲法保障權利闡述甚明，但其

¹⁰ 陳清秀氏見解，同註8，頁83、84、87。



法律依據為行政訴訟法第1條，行政訴訟在於保障人民權益及確保依法行政為宗旨¹¹，尚有不足，按照納稅者權利保護法第1條第2項明定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」同條第1項：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」此項規範明定於納保法首條以明納保法制定宗旨，該項首先對稅法解釋適用應由納稅人角度觀察，而非由稽徵機關或稽徵便利，特別須斟酌納稅人基本權，訴訟權雖未明文列入，但有權利必有救濟，救濟須徹底具實效，訴訟權當然為該條項之「其他相關基本權利之保障」。解釋稅法不論程序或實體，納保法施行後均須由「基本權有利」觀點予以考量¹²。

四、課徵標的物與其他易於變價或保管之物

實物抵繳之客體為課徵標的物與其他易於變價或保管之物，二者應加區分，課徵標的物

本身即為遺產稅客體，基於誠信原則，課徵標的物須經估價程度，所估之價抵繳時應受拘束，課徵標的物中亦有難予變價或保管之物。課徵標的物請求抵繳，不得否准。遺產及贈與稅法第30條第4項後段規定：「中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。」此乃基於比例原則，惟是否限制過度逾越憲法界限仍值探究。

五、實物抵繳以遺產為限，而非基於固有財產

本號裁定，無論實務或學者大多以為其理論基礎係基於財產稅觀點¹³。按一般認為我國遺產稅採總遺產稅，而非德國、日本之繼承稅¹⁴或「取得所有稅制」。但大陸法國家，基於憲法採行私有財產制，財產本身歸私人所有不課稅（參考釋字第400號）國家僅就其收益部分藉稅捐參與分配。是以房屋稅、地價稅乃

¹¹ 《最高行政法院大法庭制度之裁判彙編（一）》，最高行政法院，2020年12月，頁299。

¹² Drüben, Verfassungskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung durch die Finanzgerichte, StW 2012.12; 葛克昌，〈賦稅人權與租稅正義——納保法第1條第1項作為納保法基本法理〉，收錄於《納稅者權利保護法析論》，2版，2018年9月，頁379以下。

¹³ 陳清秀，〈申請抵繳遺產稅之要件及裁判基準時——評析最高行政法院109年度大字第3號裁定〉，同註4，頁9。

¹⁴ 實務多以遺產稅的課徵範圍乃遺產本身，而不及於繼承人的自有財產。財政部北區國稅局（網頁）：遺產稅係因死亡而發生財產所有權移轉時所課徵的租稅。此稅發生在財產移轉之際，且以死亡者所遺留之財產為課稅範圍，是為財產稅性質；最高行政法院64年度判字第361號判決（原判例）查遺產稅之徵收，係以被繼承人所遺留之財產為課徵之標的，有遺產始行課稅，如無遺產，當不發生課稅問題，繼承人之在繼承事件中，無非遂行死亡人之對國家盡其最後應盡之義務而已，此實遺產稅本身特有之性質，繼承人自不發生「無力清償」問題。應以繼承所得遺產中之現金（或相當於現金之財產）是否足夠，作為認定納稅義務人以現金繳納遺產稅有無困難的判斷標準。

以「應有收益」取得正當性，財產稅在現行憲政體制下是否有存在可能，值得探究。何況遺產稅係被繼承人死亡之日之遺產總額，課徵最後財產稅。但被繼承人既已死亡，已無權利能力，不論民法、稅法皆然，以財產稅觀點，滋生諸多憲法問題。

我國雖不採行繼承稅，仍以稅捐負擔能力說為主。由於遺產稅起源甚古，長久不衰，其中最主要者仍在於其負擔能力與財政需要。就國家而言，遺產及贈與稅是經常性租稅，但對納稅人而言，只有在留有遺產（繼承）或贈與時才課稅，而屬於臨時性租稅，而贈與稅是繼承稅之補足稅，遺產稅在一代間才產生一次，基於偶然繼承時取得大量財產並無相當對價，其租稅負擔能力相當大。按遺產為生前之積蓄，國家如要就其課稅，向死者（遺產管理人）或繼承人受遺贈人課徵，較之向死者生前每年增加其所得稅，犧牲痛苦感必較少。而當遺產交給繼承人或管理人時，向他課徵亦是最

有利時機，因此遺產稅最主要依據，不外乎國家之財政需要結合納稅義務人之負擔能力，其憲法上最主要依據，不外乎平等原則（憲法第七條）。而基於公共利益所生之社會政策目的，只是次要的依據。

基於平等原則，不僅對遺產稅本身，同時也要將遺產稅與所得稅互相衡量比較。我國雖因行政上不易克服之困難，避免為減少稅負分割遺產，採行遺產稅不採繼承稅。課徵方式雖有差異，基本均為替代所得稅，遺產稅在繼承開始時就遺產課稅，實際上即對繼承人就遺產取得課徵。就此種意義而言，遺產稅已不再是傳統認為對死者生前所得稅之補充稅或矯正稅，遺產不同於所得具有特別課稅要件，但與所得稅具有同樣之租稅負擔能力，在國家財政收入需要時，依此量能課稅原則，立法者具有裁量權以法律課徵遺產稅及其補充稅——贈與稅。

是以，遺產稅之實物抵繳，其「是否難以現金繳納」應以遺產為限，不及繼承人自有財產，係基於憲法上比例原則與納保法之量能原則，遺產及贈與稅法第47條亦同此旨意，而為憲法對遺產及贈與稅上憲法界限，容另文闡述之。

(本文轉載自110年11月本會與東吳大學法學院財稅法研究中心合辦第十二屆稅務實務問題研討會研究報告)



借名營運的租稅定性－ 不動產稅務觀點*

黃士洲副教授

台北商業大學財政稅務系

摘要：最高法院大法庭在110年9月透過一則借名買賣原住民保留地並設立地上權的案件，建構一套借名安排應否承認其私法效力的審查模型，良可作為稅務事件的參考，尤其是探求借名安排所欲規避之規定，其所要保護的法益強度以及相關法益權衡要素。其次，借名安排若在民事上被認定為無效者，將進一步檢視當事人是否在事實上執行該借名安排，並保有其經濟成果？抑或當事人應有回復原狀之作為？亦可作為個案適用實質課稅原則之參考基準。

壹、民法與稅法對借名安排的觀點

一、民事對借名安排的審查模型－大法庭110年9月決議

法律實務常見的當事人間為規避特定法律，有「借名」關係，一般稱借名謂當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之「無名」契約，依最高法院民事判決見解，倘其內容不違反強制禁止規定或公序良俗者，應承認其法律效力，於其內部間仍應承

認借名人為真正所有權人。¹其次，借名登記內涵與「消極信託」類似，查最高法院消極信託判決見解，也是指出「除有確實之正當原因外，通常多屬通謀之虛偽意思表示，易助長脫法行為，應難認為合法」，²且就迴避農地管制之消極信託登記行為，否認其合法性；³刑事判決也曾針對通謀虛偽借名登記持分所有權，迴避土地法上共有人優先承購權，判決構成偽造文書與使公務員登載不實之案例。⁴

最高法院大法庭於110年9月17日作成民

* 本篇原以「借名營運的租稅定性－不動產與租稅協定觀點」發表於：「第12屆稅務實務問題研討會」。東吳大學法學院財稅法研究中心與會計師公會全聯會主辦，111年11月30日。經刪減篇幅，發表於會計師季刊。

¹ 參見最高法院99年度台上字第2448號、1662號民事判決。

² 參見最高法院71年台上字第2052號判決。

³ 參見最高法院80年台上字第2700號判決。

⁴ 參見台北地院105年度易字第681號刑事判決。

事裁定⁵，認定非原住民借用原住民之名買賣原住民保留地，並設定地上權以經營民宿的安排，違反強制禁止規定—山坡地保育法等「原住民取得原住民保留地所有權，如有移轉，以原住民為限」，借名登記契約、土地買賣契約之債權行為，以及設定地上權、移轉登記土地所有權之物權行為均違反強制禁止規定，依民法第71條無效。

本號大法庭裁定除了將非原住民買賣原住民保留地之物權與債權行為，明確宣示其無效之民法效果外，尚具體演示承認或否定借名法律效果的判斷流程，進一步明確化先前「不違反強制禁止規定或公序良俗者，應承認其法律效力」的法律原則。本文大致整理其判斷流程如下：

- 1.系爭所欲規避之法律規範在國家整體系統中的位置：山坡地保育法關於如原住民保留地僅能在原住民間移轉之限制規定，係為實現憲法增修條文關於「積極維護發展原住民族文化，保障扶助原住民族之經濟土地並促其發展」之憲法價值。
- 2.審視系爭規定與公益目的間的比例原則：例如原保地乃文化經濟發展之載體，與原住民族文化及經濟生活，山坡地保育法之

限制規定乃合於保障原住民族國策公益目的所採取之必要手段。

- 3.審視個案可否期待當事人理解系爭規定，並預見個案事實為系爭規定涵射範圍。
- 4.綜合考量系爭規定之規範目的、倫理性質、實效性、法益衝突情形、締約相對人期待、信賴保護利益與交易安全，暨契約當事人之誠信公平等相關事項。
- 5.否認借名行為之私法行為效力之後，是否可落實系爭規範目的，維護系爭規定保障的公共利益。

二、納稅事件中的借名安排

民事案件常見形形色色借名安排，納稅事件中亦是不遑多讓。有為規避納稅義務對主體歸屬以迴避自身高額稅負⁶，有為規避其他領域法律⁷，也有綜合規避稅負與其他法律領域的雙重目的⁸。相對於借名關係在民事案件的判斷，只在承認借名安排之民事效力是否應予承認，或歸於無效，稅法觀點則須在承接借名行為在無效或有效之民法判斷之後，更進一步從量能課稅/經濟觀察法之觀點，依照客觀事實上之經濟利益實質歸屬，決定其稅負效果（納稅者權利保護法第7條第2項參照）。

⁵ 參見最高法院108年度台上大字第1636號裁定。

⁶ 例如借用他人名義持有房產、股票，規避股利所得、租賃所得以及房屋稅、地價稅等累進課徵。

⁷ 例如紀錄不良、不具備投標政府標案資格的A公司，借用B公司名義投標後，由自己實際施作，並由出名的B公司開立發票。

⁸ 例如前註紀錄不良的A公司無法投標政府標案，乃另設規模較小、無實際營運活動的C公司並由其名義投標，由A公司人員施作後，營收計入C公司，由於C公司規模較小，適用擴大書審較低的純益率，以此短納A公司營所稅。



（一）民事無效行為與稅捐法律效果

針對早先農地移轉僅限於自耕農，農地移轉嗣後始發現承受農地之人欠缺自耕農身分，應否課徵或退還已繳納之土地增值稅，行政法院82年9月份決議採肯定見解：「只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第28條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。」所持理由係以「按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。」

上開行政法院82年見解所針對自耕農與農地移轉情況似與最近大法庭民事裁定的原住民保留地事件，同屬國家法令基於特定目的，限制某些不動產的受讓資格。有別者，行政法院82年見解專注在客觀經濟效果，大法庭民事裁定則趨向於實現原住民保留地的規範目的，彼此見解可相輔相成。

申言之，借名安排引發的民法效力問題，可以是如同原住民保留地的借名安排因違反強制禁止規定而無效，也可能因通謀虛偽意思表示而無效，而稅法上應如何評價民事上無效法律行為，建議可參考德國稅捐通則第40條規定

若法律行為該當課稅構成要件，即便其違反強制禁止或公序良俗，也不妨礙稅法之適用，第41條則規定法律行為縱使是無效或可得撤銷，只要納稅義務人依舊執行、保有其經濟成果，也不妨礙稅法之適用。德國聯邦財務法院裁判就指出⁹，對於無效法律行為，稅法上的經濟觀察法毋寧應重視當事人如何藉由事實行為（Realakt，資產的流入或留出），來執行該無效法律行為¹⁰，以發生並保有經濟上的效果¹¹，嗣後該經濟上之實然，即納入作為適用稅法的前提事實，其源自民法上無效之法律行為則無須考量。

回頭來看大法庭所闡釋的原住民保留地的借名安排，關於借名登記契約、土地買賣契約之債權行為，以及設定地上權、移轉登記土地所有權之物權行為均因違反強制禁止規定，民法上歸於無效。若在稽徵機關作成處分或稅務法庭裁判的基準時，該保留地仍登記於出借名義之原住民，則該登記名義之原住民應屬該保留地之地價稅納稅義務人，至於地上權登記亦屬無效，稽徵機關即不得以該地上權約定，去設算登記名義人可對經營民宿之地上權人所收取之租金收入。

⁹ BFH v. 14.10.1966, Az.: IV 61/64。本案裁判意旨是當遺囑被撤銷而無效，關於遺產與遺產收益之分配，爭議當事人間成立和解契約，該和解契約對於綜合所得稅之課徵具有重要性。

¹⁰ BFH BStBl 92, 472。轉引自Klein, AO Kommentar, 13th Auflg, München, 2016, § 41, Rn 7.

¹¹ Klein, AO Kommentar, 13th Auflg, München, 2016, § 41, Rn 20.

（二）原住民保留地借名出售與其他所得

至於利用原住民保留地進行投資/投機，所衍生的資本利得課稅問題，也有實務裁判如下：

某甲在80年代於花蓮縣買進土地3筆，87年在土地上建成2筆房屋，然因該土地位於原住民保留區，持有人須具有原住民身分，乃借名登記於友人名下；99年4月間以1,970萬價格簽約出售該「房地移轉登記請求權」，過戶時先行支付970萬，餘款800萬則分10年收取。稽徵機關查得甲於100~103年度合計收取434萬餘元，按其他所得補徵應納稅額34萬餘元，並加處1倍罰鍰。

本案一審台北高等行政法院108年度訴字第1318號判決認可稽徵機關按其他所得課稅的處分，納稅義務人上訴仍遭裁定駁回(最高行政法院109年度裁字410號判決)。一審判決理由約略是：「因為該土地均為原住民保留地，所以登記在吳○○(納稅人媳婦)及原地主方O雄名下，2間房子是自己蓋的，…原告雖與廖○○簽訂系爭房地土地房屋買賣契約書，惟其係出售系爭房地移轉登記請求權，核屬原告其他所得」。

上開一審判決所持理由與最高行政法院101年度4月第2次決議¹²之理由相似，均以實

際出資購買土地之人並未依照民法758條規定，經登記而取得所有權，故關於系爭土地之移轉，實際出資者不能適用所得稅法第4條出售土地之交易所得免納所得稅。

本號判決事實若參照前開民事大法庭裁定以及法律行為無效不妨礙稅法對經濟事實的適用，由於系爭保留地與坐落建物均移轉予買受人，且出賣人(原出資之非原住民)於99~103年度間，先後取得大部分出售價款，借名持有與買賣原住民保留地縱然是無效安排，其經濟效果客觀上仍由出賣人享有而該當財產交易所得的課稅要件。至於究竟應按照行為當時不動產交易所得，由土地增值稅涵蓋土地部分交易利得，抑或以出資者未具備所有權人的登記外觀，改列其他所得作應稅所得課稅，則屬稅法解釋問題，進一步說明於貳、一的兄弟借名農地案例。

貳、不動產借名與其稅法效果一借名農地與擔保案例

一、借名農地規避共有限制之納稅爭議

（一）案例事實經過

甲乙丙兄弟三人均有農民身分，於67年間購入台北市北投地區農地，並作農用，然因當時土地法與農業發展條例均設有私有農地所有

¹² 最高行政法院101年度4月第2次決議：「…購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第758條第1項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，…，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。」



權之移轉不得移轉為共有之限制¹³，乃登記由二哥乙擔任登記名義人，並於76年間簽訂協議書，彼此約定處分須經3人同意，土地使用、收益權利與賦稅由3人均分。該農地後來在98年間經台北市政府區段徵收，應領地價補償費為7,840萬餘元，乙出面申請以可供建築之抵價地折算抵付。

甲乙丙又於99年4月與H建設公司簽約，由乙為出賣人將分配之抵價地，以總價2.78億元出售予H公司，乙隨後將取得價款均分給甲丙(甲於同年6月過世，由甲妻受領)，並作廢76年簽署的協議書。嗣後在104年11、12月乙取得抵價地所有權並過戶予H公司。台北國稅局以甲妻在99年間自二哥乙處受領處分土地價款，減去地價補償費之後的餘額，均分後為5,226萬餘元，屬於甲妻應稅卻漏報之其他所得。

(二) 一、二審法院對售地款應否納稅有裁判歧異

本案初審台北高等行政法院不同庭見解不一(參見台北高等行政法院108年度訴字1155號

與1133號判決)，經納稅義務人與稽徵機關分別上訴後，最高行政法院統一見解，認同稽徵機關的課稅處分(最高行政法院109年度上字475號¹⁴與571號判決)。一、二審見解歧異摘錄於下：

● 台北高等行政法院108年度訴字第1155號判決認為甲乙丙兄弟為經濟實質上的所有人，抵價地轉售依法免納土增稅與所得稅，不得再類推創設納稅義務：「甲乙丙3兄弟就原農地及系爭抵價地，就經濟觀察觀點而論，為共有關係，就系爭抵價地應有部分之土地增值稅及所得稅之土地交易所得，不論原告配偶或甲，均適當與名義登記人乙相同，引之為「實質納稅義務人」，而繳納土地增值稅及所得稅；只是，稽徵核算結果，土地增值稅為0元¹⁵，且免納所得稅。…因系爭抵價地（應有部分）之出售，獲有經濟利益不斐，卻無庸繳納土地增值稅，也無庸繳納所得稅，確實有違平等原則，也有違量能課稅原則，但此缺失出於立法漏洞，基於租稅法定原則，只能由立法機關修法改進，稽徵機關非得以類推適用或目的論解釋限縮之方

¹³ 64年7月修正之土地法第30條規定：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有。但因繼承而移轉者，得為共有。違反前項規定者，其所有權之移轉無效。」

62年8月修正之農業發展條例第22條亦規定：「為擴大農場經營規模，防止農地細分，現有之每宗耕地不得分割及移轉為共有。但因繼承而移轉者，得為共有；部分變更為非耕地使用者，其變更部分得為分割。」

¹⁴ 最高行政法院109年度上字475號判決主文雖是廢棄原判決發回，然廢棄原因僅限於所得歸屬年度，對於出售抵價地所獲利得不適用土地免稅優惠之部分，則與下級審見解一致。

¹⁵ 土地稅法第39條之1第2項：「區段徵收之土地…以抵價地補償其地價者，免徵土地增值稅。但領回抵價地後第1次移轉時，應以原土地所有權人實際領回抵價地之地價為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，…。」

法，擴大或縮小租稅構成要件，並據以課徵租稅。…甲乙丙3兄弟就原農地（以及系爭抵價地，即原農地之經濟上變形）之所有權，之所以產生法律形式與經濟實質脫節，純出於取得原農地時之法令限制，顯非取巧以規避租稅，…不能因甲乙丙3兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課徵稅賦，而將稽徵實務上常用以處理租稅規避之『借名登記』模型，套用於本案，亦併指明。」

- 最高行政法院109年度上字第571號判決則認為土增稅已免所得稅再免，鼓勵人民從事借名之脫法行為：「本件緣起於甲乙丙3兄弟為脫免農地不得共有之限制而合意推由一人登記為所有權人，本質上係違反禁止規定之不當行為，依原審所持見解將使非農地之所有權人出售區段徵收所得抵價地，既免土地增值稅，亦免所得稅。此無異鼓勵人民選擇脫法行為，則土地法當時規定農地不得共有，以避免農地細分之立法意旨，將因此而無法實現，喪失法律應有之權威。」

（三）規避農地細分限制之借名行為的民法與稅法評價

本案兄弟3人購入農地的67年當時，土地法與農業發展條例(簡稱「農發條例」)在64年與62年均增訂私有農地不得分割及移轉共有之限制，其中土地法第30條尚直接規定移轉共有者，「其所有權之移轉無效」。考其立法理

由係鑒於立法當時「家庭農場土地面積已甚零碎」，「配合農業發展，擴大農場經營規模，防止農地細分」。不過，移轉共有的限制，嗣後於89年1月配合農發條例修正而刪除，農發條例第16條的規範方式改為限制共有農地分割後，原則上每人不得低於0.25公頃；換言之，**改以每宗耕地最小面積來取代農地分別共有之禁止。**

若依照大法庭關於原住民保留地借名安排的裁定，審視上述私有農地不得轉共有限制的立法歷程與轉折，固然可以認同避免農地細分的立法意旨有其正當性，然在眾多行政規制手段的選擇上，是否為干預人民財產權最輕的手段？至少自89年以降，**立法改採每宗耕地最小面積的限制手段，至今的執行成果並無明顯問題，益證限制耕地分割面積毋寧更符合比例原則要求**；其次，誠如本案最高行政法院判決所指出，甲乙丙三兄弟於67年購入系爭農地後成立借名關係之當時，屬於違反土地法第30條之強制禁止規定，甚至可以評價為「無效行為」，不過**既然89年起土地法與農發條例已放寬限制，甲等三兄弟即可登記為分別共有者**，故於作為本件課稅要件成立的基礎事實發生的當下一「99年4月與H建設公司簽約，由乙為出賣人將係爭農地換得之抵價地，以總價2.78億元出售予H公司，並收取現金再分配」，吾人實難以將之評價為民法上無效行為，甚或論以脫法行為，施加補稅待遇，作為維護法律尊



嚴之手段。

遑論本案甲乙丙兄弟三人本有自耕農身分，其購進土地作農用的時點相距後來區段徵收並轉售抵價地獲利均分，兩者間隔已超過30年，實屬欠缺因果關聯的兩組相互獨立的事實；換言之，67年借名持有農地規避共有限制，似難事先預料將來30多年後藉市地重劃程序，最終實現三兄弟土地增值稅、綜所稅兩者均免之暴利。因此，本文認同一審裁判見解，規避農地細分之借名安排產生兄弟三人對係爭農地在經濟利益上的實質所有權關係，至於藉市地重劃出售抵費地之利得而免納土地增值稅與綜所稅，乃出售抵費地當時的土地稅制，兩者無關。

二、借名擔保債權與特銷稅規避爭議

（一）案例事實經過

甲乙二人合作金門縣民宿，99年6月購入位於金門的ABCD四屋，以乙作登記名義人，向土銀貸款。同年12月甲乙拆夥，甲向丙借款，乙並把四屋的名義人過給丙作為甲借款之擔保。100年6月丙將AB屋以1200萬出售給丁，隔年4月丙將CD屋以1000萬出售給戊。丙在交易後，自行報繳特銷稅，稽徵機關則以丙非實質所有人，核退丙已將繳納之特銷

稅，同時改以甲為實質所有人/特銷稅納稅義務人，就AB屋出售核定特銷稅180萬元，並裁處1倍罰鍰；CD屋核定特銷稅100萬元，以及1倍罰鍰。

甲不服罰鍰，提起復查訴願後，提起行政訴訟，臺北高等行政法院 109 年度訴字第 25 號判決、最高行政法院109年度上字第886號判決均撤銷對甲核課的特銷稅。

（二）一、二審法院認定本案借名安排不涉稅捐規避

本件臺北高等行政法院 109 年度訴字第 25 號判決、最高行政法院109年度上字第886號判決認為本案雖屬借名安排，但不須因此介入調整，本案特銷稅之納稅義務人仍屬登記名義人丙，主要理由如下：

- 行為時特銷稅條例第2條第1項第1款就短期



所有不動產銷售課徵特銷稅，為交易稅之一種，就其法律規定之精神及事件之性質，係純就法律形式為課徵之稅目，於此，也即可滿足其課徵之目的（抑制房地所有權短期移轉），原無適用經濟實質歸屬概念之餘地。

- 只不過，如有納稅義務人藉由稅捐規避之故意，而利用他人名義銷售該特種貨物時，自應援引稅捐稽徵法第12條之1第3項、納稅者權利保護法第7條第3項規定，予以調整回復為常態，補徵稅款。
- 某甲為經營民宿，而將系爭房地登記於丙名下，以之擔保其向丙之借款，為民間社會正常經濟活動，為法之所許。即使某甲與丙間就系爭房地私權歸屬之合意，而有所謂某甲為「實質所有權人」，丙為「形式所有權人」之情形，也並非出於規避或逃漏日後出售系爭房地特銷稅之故意至明，當無從以該等安排認係符合逃漏或規避稅捐之手法，繩之以某甲應繳納丙出售系爭房地之特銷稅。
- 若出售房地之形式上原所有權人已依法或應依法報繳特銷稅，該實質原所有權人取得房地之原因又無涉於稅捐規避，基於遵守稅捐法律主義價值與遵守實質課稅原則價值間之利益權衡，稅捐機

關實無主張「實質課稅原則應優先適用」，而退還形式所有權人繳納之稅款，再對實質所有權人補稅及課處漏稅罰。

（三）無涉及稅捐規避之「有效」借名安排，稅法應予尊重

本案登記名義人丙已依行為當時(100年度)特銷稅條例，自動報繳4棟民宿房地，稽徵機關核退丙報繳的特銷稅，再補徵某甲同額特銷稅，得依特銷稅條例第22條第2項規定：「利用他人名義銷售第2條第項第1款規定之特種貨物(按持有期間在2年以內之房屋及其坐落基地)，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰。」應先說明者，本項為裁處利用他人名義(借名)銷售房地之漏稅罰規定，除須該當利用他人名義銷售之構成要件該當外，尚須有特銷稅收損失，且房地特銷稅的課徵旨在實現平





抑房地產炒作的政策，參考稽徵、裁判實務對「非自願售屋」的闡釋，**個案核課、裁罰處分亦兼顧達成政策目的之適當性與侵害最小之必要性，進行目的性限縮解釋。**

本件借名安排在民法上評價，誠如一、二審行政院所指明，係出於擔保借款債權，雖屬剝離所有權登記與實質享有之借名安排，仍屬「民間社會正常經濟活動，為法之所許」；且在房地特銷稅的比例稅制之下，無論是由甲抑或丙報繳，特銷稅收也不會有所短漏，換言之，也不構成脫法避稅。因此法院於本案指出依照不動產登記的形式外觀認定納稅義務人即可，**似寓有稅法上經濟觀察法的實施，也應考量比例原則，儘可能少干預人民私法安排的意旨。**

參、借名安排適用稅法的論證模型

綜合前述，借名安排的浮濫擾亂私有產權外觀、弱化法制規範力度，然作為我國法律文化的特色之一，本應該透過刑事偽造文書、使公務員登載不實的刑事訴追，減少惡意濫用的比例。最高法院大法庭透過原住民保留地一案，建構一套借名安排應否承認其民法效力的審查模型，良為稅捐事件的參考：

- 系爭借名安排究係民法上合法有效的無名契約，抑或違反強制禁止規定而不承認其民事效力：

◆ **判斷基準：**借名安排所欲規避之規定，其

所要保護的法益強度－原住民擁有保留地作為其生存、文化空間，抑或單純的物權歸屬正確性。

- ◆ **法益權衡要素：**綜合考量系爭規定之規範目的、倫理性質、實效性、法益衝突情形、締約相對人期待、信賴保護利益與交易安全，暨契約當事人之誠信公平以及當事人對規範預見可能性等。

- ◆ **比例原則：**宣告借名安排無效是否有助於實現系爭規範目的，且為合理較小侵害之措施。

- 借名安排在民事上被認定為無效者，進一步檢視當事人是否在事實上執行該借名安排，並保有其經濟成果，抑或當事人有隨該借名安排被宣告無效之後，隨之有回復原狀之作為？當事人間的事實行為及其經濟成果乃為稅法上經濟觀察法所樣掌握的對象。
- 借名安排如在民事上不以之無效者，例如有合理正當理由(移轉產權作為借款擔保)，或違反規範之程度尚不達無效的強度，則應進一步檢視該借名安排是否以濫用法律安排的形成自由，藉以少納稅負，如是者，則參照納稅者權利保護法第7條第3項，按稅捐規避規則來處理。

歐盟新版稅務不合作名單， 英屬維京群島(BVI)列入黑名單

陳建霖會計師 王珮真協理
勤業眾信聯合會計師事務所

緣起：歐盟的不合作司法管轄區名單最初於2017年初歐洲理事會決議中實行，是歐盟打擊稅收逃漏稅和有害稅務行為審查機制的一部分，其目的是為增進各國租稅公平競爭，並督促各國善盡國際反避稅責任。最初歐盟選定包含我國在內之92個國家及司法管轄區，就「租稅透明」、「公平稅制」及「執行防止稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）措施」3項議題進行檢視，並於2017年12月5日發布首版稅務不合作國家名單(List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes，黑名單)以及觀察名單(灰名單)。被選定之92個國家及司法管轄區中有17個被列入黑名單、包括我國在內之47個國家及司法管轄區被列入灰名單，後來經我國相關部會協力合作且落實相關承諾後，自2019年起我國始自觀察名單除名。

歐盟之稅務不合作國家名單自2020年開始固定每年更新二次(2月及10月)，歐盟成員國亦自2021年起，對被列入黑名單之地區執行制裁措施。在歐盟稅務不合作國家名單之壓力下，為了維護國際形象及聲譽，亦迫使香港、新加坡及馬來西亞等多個國家或司法管轄區重新審視其國內稅法並加速相關反避稅法規之修訂進程。

2023年最新版歐盟稅務不合作國家名單

(1)黑名單變動情況

今(2023)年2月14日頒布最新之稅務不合作國家名單中，新增英屬維京群島(BVI)、斯達黎加、馬紹爾群島和俄羅斯等國家及司法管轄區，當前共計有16個司法管轄區列於該黑名單中。歐盟擬定之稅務治理標準包括稅收透明度、公平稅收以及採用國際標準，旨在防

止稅基侵蝕和利潤轉移。檢視本次落入黑名單的司法管轄區，其被判定為不合規原因大多是因為該等國家未與歐盟進行建設性稅務治理對話，或未能於時限內履行先前稅改承諾。

此次公告名單中引發大眾關注的是數次被列入稅務不合作國家名單之BVI。細數過往紀錄，BVI於2018年3月起首次落入灰名單，翌年當地政府即頒布經濟實質法，並實際施行經濟實質申報要求，此舉使得BVI順利在2020年



2月從灰名單中移出，列入白名單，然自2022年2月因未符合OECD BEPS Action13實施國別報告 (CbCR) 的最低標準，重回灰名單列表中。2023年度又因經OECD 之2022年度稅收透明度和資訊交換全球論壇綜合評鑑結果僅「部分遵循」(Partially compliant) 認為BVI政府現行制度無法有效監控境內企業提供之股權資訊、會計紀錄及銀行資訊之完整性或真實性，而導致BVI再度被列入黑名單。

儘管BVI政府在2022年期間已進行商業公司法、商業修正條例等重大修訂，以期在制度上做出實質改善作為，當年度首次審查報告仍不如預期。歐盟特別於聲明中指出此變動在於BVI地區在資訊交換 (exchange of Information on request) 制度上有所缺失。此文撰寫時，BVI政府已向OECD全球論壇提出補充審查要求，希望再次審查之結果能更準確地反映當前的立法狀態，並能從黑名單裡移除。

(2) 灰名單變動情況

對比前期灰名單所列之22國，本期有以下異動，原始灰名單中的4個司法管轄區：分別為北馬其頓(North Macedonia)、巴巴多斯(Barbados)、牙買加(Jamaica)和烏拉圭(Uruguay)，因已改善稅法制度，成功恢復為白名單；而阿魯巴 (Aruba)、庫拉索 (Curacao)、阿爾巴尼亞 (Albania)等3個地區，則因財務帳戶交換透明度或稅制有違歐盟精神成為灰名單新成員；英屬維京群島、哥斯達黎加和俄羅斯此3個司法管轄區則自灰名單移入黑名單。

至於臺商企業常使用的香港及馬來西亞因其稅制對境外來源所得不課稅，故仍繼續保留於灰名單中，但本次獲准一年之延期審查，要求其於2023年底前須完善立法。(文續下頁)



	2023年2月14日公告名單	2022年10月14日公告名單
黑名單	<p>★共計16個國家及司法管轄區：</p> <p>美屬薩摩亞（American Samoa）、安吉拉（Anguilla）、巴哈馬（Bahamas）、英屬維京群島（BVI）、哥斯大黎加（Costa Rica）、斐濟（Fiji）、關島（Guam）、馬紹爾群島（Marshall Islands）、帛琉（Palau）、巴拿馬（Panama）、俄羅斯（Russian）、薩摩亞（Samoa）、千里達及托巴哥（Trinidad And Tobago）、英屬土克凱可群島（Turks And Caicos Islands）、美屬維京群島（The US Virgin Islands）以及萬那杜（Vanuatu）。</p>	<p>★共計12個國家及司法管轄區：</p> <p>美屬薩摩亞（American Samoa）、安吉拉（Anguilla）、巴哈馬（Bahamas）、斐濟（Fiji）、關島（Guam）、帛琉（Palau）、巴拿馬（Panama）、薩摩亞（Samoa）、千里達及托巴哥（Trinidad And Tobago）、英屬土克凱可群島（Turks And Caicos Islands）、美屬維京群島（The US Virgin Islands）以及萬那杜（Vanuatu）。</p>
灰名單	<p>★共計18個國家及司法管轄區：</p> <p>阿爾巴尼亞(Albania)、亞美尼亞(Armenia)、阿魯巴(Aruba)、貝里斯(Belize)、博茨瓦納(Botswana)、庫拉索(Curaçao)、多米尼克(Dominica)、斯威士蘭(Eswatini)、香港(Hong Kong)、以色列(Israel)、約旦(Jordan)、馬來西亞(Malaysia)、蒙塞拉特(Monserrat)、卡達(Qatar)、塞舌爾(Seychelles)、泰國(Thailand)、土耳其(Turkey)、越南(Vietnam)。</p>	<p>★共計22個國家及司法管轄區：</p> <p>亞美尼亞(Armenia)、巴巴多斯(Barbados)、貝里斯(Belize)、博茨瓦納(Botswana)、英屬維京群島(Bvi)、哥斯大黎加(Costa Rica)、多米尼克(Dominica)、斯威士蘭(Eswatini)、香港(Hong Kong)、以色列(Israel)、牙買加(Jamaica)、約旦(Jordan)、馬來西亞(Malaysia)、蒙塞拉特(Monserrat)、北馬其頓(North Macedonia)、卡達(Qatar)、俄羅斯(Russian)、塞舌爾(Seychelles)、泰國(Thailand)、土耳其(Turkey)、烏拉圭(Uruguay)、越南(Vietnam)。</p>

歐盟稅務不合作國家名單之影響力及存在的爭議

和大多數主流國際金融中心（IFCs）一樣，列入黑名單不僅對該司法管轄區作為國際金融中心的聲譽產生負面影響，歐盟的決定還可能直接影響金融服務業。被列入此名單意味著任何歐盟金融服務提供商在涉及名單上司法管轄區的交易時必須採取加強的盡職調查措施，進而增加企業之經營成本。2019年12月舉辦的歐洲經濟暨財政事務理事會(Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN)會議建議，從2021年開始，成員國應對被列於黑名單之國家採取至少一項額外的預防措施，例如資金審查要求、拒絕對黑名單司法管轄區

法管轄區的交易時必須採取加強的盡職調查措施，進而增加企業之經營成本。2019年12月舉辦的歐洲經濟暨財政事務理事會(Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN)會議建議，從2021年開始，成員國應對被列於黑名單之國家採取至少一項額外的預防措施，例如資金審查要求、拒絕對黑名單司法管轄區



的實體或個人進行成本和付款的扣除，應用額外或更高的扣繳稅，應用CFC規則等等。迄今，歐盟已促使諸多國家採取具體措施，且實務上消除了超過140個有害的稅收制度，展現出此審查程序對全球稅收治理做出之有力貢獻。

雖然定期審查程序體現歐盟對於全球稅務治理的重視，歐盟列出之黑名單和灰名單亦在諸多方面引起爭議，因在某些情況下，被列入黑名單或灰名單的國家及司法管轄區之企業治理並不比歐盟/OECD成員國遜色，甚至可能擁有比歐盟/OECD成員國更好的監管框架。

國際間因應多變的經濟環境和反避稅浪潮的興起

近十年來，自OCED 於2013年發布反稅基侵蝕與利潤移轉行動計劃（BEPS）後，國際間反避稅潮流加上歐盟黑名單的消息不斷出現在大眾眼前。在全球反避稅意識日益提高的浪潮下，我國有關反避稅相關規定已趨完整，共同申報及盡職審查準則(Common Reporting Standard, CRS) 已於2019年1月1日施行，並於2020年9月進行第一次金融帳戶資訊自動交換，今年起企業及個人受控外國公司法案（CFC）亦已生效。

而在台商常用的境外公司當地，如BVI、英屬開曼群島(Cayman)等國也不敵國際間施加的壓力，因此陸續加入國際間CRS執行金融

帳戶資訊自動交換、訂定歸檔最終受益人、頒布經濟實質法案等；汶萊政府於2016年底頒布公文，表示未來不再提供國際商業公司(IBC)並要求現存公司需在期限內完成遷冊作業；模里西斯地區也於2018年公布新法，要求GBL2公司需轉換公司型態為授權公司且每年需稅務申報；貝里斯公司則有稅務申報與財務報表歸檔之義務，無論是否從事經濟實質九大類相關活動，貝里斯公司都需提交財報進行稅務申報，並留意是否產生應納稅負之相關議題；賽舌爾法令則要求現有公司須將七年的會計記錄和財務報表等文件留存於當地註冊辦公室，且爾後須每年須提交兩次，未遵守規定者將被罰款。上述常見之境外免稅天堂國家對於此波反避稅浪潮所採取之因應措施及逐年趨嚴之稅務、財務等監管制度，對於企業及個人將產生立即性之影響，不但大大提高了法規遵循及公司維護管理成本，過往免稅天堂之優勢不復存在，更可能影響集團之組織架構、交易流程、資金流轉等策略佈局。

隨著全球經濟環境與地緣政治的快速變遷，臺商個人和企業需要更加即時關注稅務問題並保持對於各地法規更新之警覺性，積極檢視其未來在全球各地的發展計劃和營運策略，方能同時兼顧營運效率和稅務效益，並在全球市場中保持競爭力。

有關合作社等財務報表公益金揭露之合理性探討

陳玉翎會計師

緣起：承蒙會計師公會全國聯合會之邀請，於111年10月份在北、中、南講授三場之「長照設立與相關財稅處理」課程。與各地道長交流學習、教學相長，有完成使命之欣慰，也有吸收更多專業實務經驗之愉悅。準備資料過程中，也發現長期照顧服務機構法人條例第28條與第36條所規範之提列辦理有關研究發展、人才培訓、長照宣導教育及社會福利屬「淨值」項目；而近年參與內政部舉辦之「合作社經費處理與帳目審查」課程講授，亦知合作社法第23條所規範提列之公益金應用於社會福利、公益事業及合作事業教育訓練與宣導用途使用屬「負債」項目。其支用目的類似，但於財務報表之表達卻完全迥異，值得探究其正確性。茲將各相關規範臚列於下：

壹、合作社法第23條規定

1.合作社結餘，除彌補累積短絀及付息外，應提撥百分之十以上為公積金、百分之五以上為公益金…4.第一項公益金為第三十六條第一項資產負債表項下之負債科目，應供社會福利、公益事業及合作事業教育訓練與宣導用途使用，不得移為他用；合作社解散後，亦同。

貳、長期照顧服務機構法人之相關規定如下

一、長期照顧服務機構法人條例第28條

- 1.長照機構財團法人應提撥其前一會計年度收支結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、長照宣導教育、社會福利；另應提撥百分之十以上辦理提升員工薪資待遇及人才培訓。
- 2.長照機構財團法人從事社會福利者，屬前項應提撥收支結餘辦理之事項。

二、長期照顧服務機構法人條例第36條

長照機構社團法人應提撥前一會計年度收支結餘之百分之十以上，辦理有關研究發展、人才培訓、長照宣導教育及社會福利；另應提



撥百分之二十以上作為營運資金。

以公益為目的之長照機構社團法人從事社會福利者，屬前項應提撥收支結餘辦理之事項。

長照機構社團法人結餘之分配，應依第一項規定提撥後，始得為之。但以公益為目的之長照機構社團法人，不得為結餘之分配。

三、長期照顧服務機構法人財務報告編製準則第 24 條第十一條第三款第一目，亦規範長照機構財團法人之「淨值變動表」，其會計項目分類與其帳項內容及應註明事項如下：

- (一)、永久受限淨值：指法令或捐贈人所加永久性限制之淨值。
- (二)、暫時受限淨值：指法令或捐贈人所加暫時性限制之淨值。
- (三)、未受限淨值：指未受捐贈人所加限制之淨值，包括指定用途淨值及累積結餘

(虧損)等；其項目性質及應註明事項如下：

(1) 指定用途淨值：指自未受限淨值中，經法令或董事會同意提撥為指定特定用途淨值，支應未來計畫、投資、或有事項、擴充資產等。指定用途淨值，應俟董事會決議後，始可列帳。

(2) 累積結餘(虧損)：指未受限淨值截至本期止，未經指定用途之結餘或未經彌補之虧損等。

(四)、淨值其他項目：指造成淨值增減之其他項目。

財務報表應就下列情形於附註中揭露：

- 1. 受限淨值之受限原因、種類及金額，以及解除限制時間等。
- 2. 依本條例第二十八條規定所提撥之研究發展、長照宣導教育、社會福利、提升員工薪資待遇及人才培訓等項目之期初提撥餘額、

當期提撥金額、本期實際支用金額、期末限制解除轉出金額及期末提撥餘額(淨值變動表)。

參、報稅之規範

於營利事業所得稅結算申報書第11頁之年度未分配盈餘申報書之第9項次為：公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定



盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。可見法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金均屬盈餘分配項目，非屬應償還之負債項目。

肆、關於以社會企業模式經營之公司組織因無專法規定須強制提列，故盈餘之提撥特別盈餘做為公益使用，目前仍與一般公司之盈餘提撥特別盈餘公積相同，列於「業主權益(淨值)」項下。

伍、結論

相同性質之公益金應有正確且一致之財報表達。

見諸以上之各法規對於公益金之歸屬，以長期照顧服務機構法人財務報告編製準則之規

範較符合財務會計上之盈餘提撥概念，而且明確規範為「淨值」項下之「特別盈餘公積」。社會企業與一般公司均於營利事業所得稅報稅時列於盈餘分配項下。合作社係具公益性質之特殊類型營利事業，合作社法第23條第4項規定列於資產負債表項下之負債科目，有違財務會計關於負債之基本定義即「現在獲得的資產，有在未來償還的義務」；公益金係由結餘提撥指定用途而產生，非屬應償還之負債項目。應將盈餘之特定用途提撥之公益金列於權益(淨值)項下以特別盈餘公積-公益金，以釐正之。

備註：本文感謝台北大學合作經濟系前主任梁玲菁教授意見指導。



常見衍生性工具相關會計規定與處理

吳趙仁
會計師

一、前言

現今商業環境變化多端，進而產生許多過去無法想像的商品或商業模式，例如2007年的次貸風暴隨後引發2008年全球金融海嘯，其造成的起因在於21世紀初美國房地產市場持續走高，金融機構為持續獲利，讓信用不好的借款人也能利用次級房貸等商品獲得金融機構貸款，而這些金融機構把這些貸款組合成不動產抵押證券及衍生性金融商品，再打包分割出售給投資人和其他金融機構，這些層層包裝過的金融商品甚至讓一些專業的金融機構也忽視其隱藏背後的投資風險，當美國房市開始下跌時，次級房貸爆發大量違約，隨之而來的就是不動產抵押證券及相關衍生性金融商品沒有了價值，最後造成許多金融巨鱷破產或瀕臨倒閉。這次事件也間接造成了國際上重新思考舊有會計準則為何在財務報表上沒有適時反映這些商品價值變化，也催生了IFRS 9的重大改變。

二、衍生工具之特性

我國有關衍生工具(衍生性金融商品)的會計處理原先規範在中華民國財務會計準則公報第34號「金融商品之會計處理準則」及第36號「金融商品之表達與揭露」，現因適用會計準則公報的改變，目前非公開發行之公司原則上要依循「企業會計準則公報」第15號「金融工具」(EAS 15)，而公開發行以上之公司則要適用IFRS 7「金融工具：揭露」、IFRS 9「金融工具」、IFRS 13「公允價值衡量」之規定。

衍生工具，也叫做衍生性金融商品（英文為derivatives），它是一種金融工具，其價值源於相關傳統或基礎金融市場的價格。一般而言，交易者將衍生工具當作投資某項資產未來價格變動

的工具。無論市場漲跌，交易者一般都不需要購買資產本身。當建立衍生工具部位時，由於時常沒有實物資產交換，交易雙方一般是以訂約的方式來執行，合約可在場外交易或交易所內進行交易。投資者可利用衍生工具投資多元化的相關資產，包括外匯、股票、指數、債券和大宗商品。

衍生工具依據現行會計準則公報定義必須是同時具有下列三項特性之金融工具：

(a)其價值隨特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、價格或費率指數、信用評等或信用指數、抑或其他變數(若為非財務變數則限於非為合約一方所持有之變數)之變動而變動(該等變數有時稱為「標的」)。

(b)無須原始淨投資，或與對市場因素之變動預期有類似反應之其他類型合約比較，僅需較小金額之原始淨投資。

(c)於未來日期交割。



依IFRS 9或EAS15之規定，若是金融工具符合衍生工具之定義時，相關財務報表科目表達會分類在「透過損益按公允價值衡量之金融資產或金融負債」，由此可

見金融工具是否符合衍生工具之定義甚為重要。

常見基本的衍生工具有遠期契約(Forwards)、期貨契約(Futures)、交換契約(Swap)、選擇權契約(Options)這4種類型，但實務交易上還能以這4種基本的衍生工具再組合成不同的衍生商品，如換匯換利交易(Cross Currency Swap)，這是一種管理匯率及利率風險的工具，交易雙方於期初交換兩種幣別的本金，並在約定期間內（市場慣例為1年以上）定期交換衍生出來的利息，到期時再以相同匯率換回本金。這些不同商品的搭配組合都可以稱為衍生工具或衍生性金融商品。

基本的衍生工具遠期契約(Forwards)、期貨契約(Futures)、交換契約(Swap)、選擇權契約(Options)相關商品特性如下：



衍生工具	特 性
遠期契約(Forwards)	買賣雙方約訂在未來指定的時間按事先協議的價格買入或賣出某種特定商品之合約。遠期契約在不同的交易中可以有所不同，它是一個非標準化的契約型態，可以根據交易資產的特性、到期日和數量進行客制。常見的商品如遠期外匯契約、遠期利率契約等。
期貨契約(Futures)	買賣雙方約訂在未來指定的時間按事先協議的價格買入或賣出某種特定商品之合約。與遠期契約不同的是期貨契約是由期貨交易所根據市場需求及變化推出的標準化契約，買賣雙方無法自行協商契約內容，期貨契約的內容都是標準化的，唯一的變數為價格，一般來說，期貨契約買賣雙方都要繳交保證金，常見的商品如利率期貨、外匯期貨、金屬期貨等。
交換契約(Swap)	買賣雙方約訂在未來指定的時間相互交換各自持有的資產或現金流之合約，常見的商品如利率交換、外匯交換、股權交換等。
選擇權契約(Options)	買方有權利但沒有義務，於未來約定期間內，以特定的價格購買或出售一定數量的標的物。選擇權所表彰的是一種權利，選擇權買方支付權利金，取得買權Call Option或賣權Put Option；選擇權之賣方，於買方要求履約時，有依選擇權約定履行契約的義務。常見的商品如股票選擇權、外匯選擇權、商品選擇權等。

以下舉例再讓讀者更清楚瞭解會計準則公報定義之衍生工具及相關標的是什麼內容：

合約類型	主要變動
利率交換合約	利率
外匯選擇權	匯率
商品選擇權	商品價格
信用違約交換合約	信用風險
買入或發行股票買權或賣權	權益價格

三、遠期外匯買賣合約釋例

舉一個一般公司常見的衍生性商品－「遠期外匯買賣合約」說明公司若有承作相關合約時，會計帳務要如何記錄及處理：

- a. 假設甲公司在20X2年12月1日購入90天期遠期美元買入合約，合約之名目本金為US\$2,000,000，約定匯率為1：31.0，並認列為透過損益按公允價值衡量之金融資產(FVTPL)。20X2年12月31日之60天期美元對新台幣匯率為1：31.3，市場之無風險利率為3%。在20X2年12月31日，應將該遠期美元買入合約的帳面價值調整至當日的公允價值。其公允價值為以當日遠期匯率與合約條款所訂遠期匯率之差額0.3（31.3－31.0），計算預期在合約到期日收付之淨額為新台幣\$600,000（US\$2,000,000×0.3），再以無風險利率折現後所得之金額\$597,015（\$600,000÷（1+3%÷2/12））。前述調整的差額\$597,015（\$597,015－\$0）則應認列為透過損益按公允價值衡量金融資產評價利益。會計分錄例示如下：

日期	分錄	說明
20X2/12/31	Dr.透過損益按公允價值衡量之金融資產 597,015 Cr.透過損益按公允價值衡量之金融資產評價利益 597,015	認列遠期合約評價利益

- b. 後續甲公司在20X3年1月31日之30天期美元對新台幣匯率為1：30.5，市場之無風險利率為3%。在20X3年1月31日，應將該遠期美元買入合約的帳面價值調整至當日的公允價值。其公允價值為以當日遠期匯率與合約條款所訂遠期匯率之差額－0.5（30.5－31.0），計算預期在合約到期日收付之淨額為新台幣\$1,000,000（US\$2,000,000×0.5），再以無風險利率折現後所得之金額－\$997,506（\$1,000,000÷（1+3%÷1/12））。由於該合約之公允價值已經變為負值，所以甲公司應該要將帳列透過損益按公允價值衡量之金融資產轉列為透過損益按公允價值衡量之金融負債，調整的差額－\$1,594,521（－\$997,506－\$597,015）則應認列為透過損益按公允價值衡量金融負債評價損失。會計分錄例示如下：

日期	分錄	說明
20X3/1/31	Dr.透過損益按公允價值衡量之金融負債評價損失 1,594,521 Cr.透過損益按公允價值衡量之金融資產 597,015 透過損益按公允價值衡量之金融負債 997,506	認列遠期合約評價損失



c. 甲公司在20X3年2月28日該合約到期交割，當日美元對新台幣之匯率為1：31.5，甲公司依合約收取\$2,000,000美元並支付新台幣\$62,000,000。甲公司在20X3年2月28日應先將該遠期合約的帳面價值調整至當日的公允價值\$1,000,000（ $(31.5 - 31.0) \times \text{US\$}2,000,000$ ），調整的差額\$1,997,506（ $\$1,000,000 + \$997,506$ ），則應認列為透過損益按公允價值衡量之金融資產評價利益，作完前述調整後，甲公司應除列帳上的透過損益按公允價值衡量之金融資產，同時認列現金收付金額，甲公司收到之美元應以收到當日之即期匯率1：31.5入帳。會計分錄例示如下：

日期	分錄	說明
20X3/2/28	Dr. 透過損益按公允價值衡量之金融資產 1,000,000 透過損益按公允價值衡量之金融負債 997,506 Cr. 透過損益按公允價值衡量之金融資產評價利益 1,997,506	認列遠期合約評價利益
20X3/2/28	Dr. 現金-美元 63,000,000 Cr. 透過損益按公允價值衡量之金融資產 1,000,000 現金 62,000,000	除列遠期合約，認列相關現金收付交易

四、嵌入式衍生工具

嵌入式衍生工具係指嵌入到非衍生工具主合約中，使混合合約全部或部分現金流量，隨著特定利率、金融工具價格、商品價格、匯率、價格或費率指數、信用評等或信用指數、抑或其他變數之變動而變動。市場上常見的這些複合式衍生性金融商品，如利率指數連結商品、權益指數連結商品、保本型理財商品、可轉換公司債等，這些金融商品在會計準則公報適用時要再特別注意。如混合合約所包含之主合約屬於IFRS 9或EAS 15定義範圍內之資產，公司就必須以整體混合合約來考量適用相關金融資產分類的規定。

但若混合合約所包含之主合約非屬於IFRS 9或EAS 15定義範圍內之資產時，當嵌入式衍生工具僅同時符合以下所有條件時，始應與主合約分離單獨認列相關會計科目，並依據衍生工具之規定處理：

1. 嵌入式衍生工具之經濟特性及風險與主合約之經濟特性及風險並非緊密關聯；
2. 與嵌入式衍生工具具相同條件之單獨工具符合衍生工具之定義；且
3. 混合合約非按公允價值衡量且公允價值變動認列於損益者。（即嵌入於透過損益按公允價值衡量之金融負債之衍生工具，無須與主合約分離）。

以常見投資結構性定期存款為例子，假設甲公司有人民幣需求，與乙銀行簽訂一個長天期人民幣存款合約，相關合約條款如下：

- a.投資幣別及金額：人民幣1,000,000元。
- b.交易起始日及到期日：20X2/12/1至20X4/12/1。
- c.連結標的:美元兌離岸人民幣即期匯率。
- d.商品收益率計算方式：
 - 1)若比價匯率小於或等於低履約價(美元對離岸人民幣匯率6.20)，收益率為6%，
 - 2)若比價匯率大於低履約價且小於或等於高履約價(美元對離岸人民幣匯率6.28)，收益率為4.2%，
 - 3)若比價匯率大於高履約價(美元對離岸人民幣匯率6.28)，收益率為1.7%。
- e.若甲公司持有該結構性定期存款至到期日，乙銀行保證返還100%投資本金。

甲公司如果承作這樣的結構式定期存款合約，要如何記錄相關帳務處理？是否要將嵌入式衍生工具與主合約分離入帳？這裡就要提醒讀者當有承作這樣複合式金融商品時，首先要思考這種商品的主合約是否是會計準則公報定義範圍內的資產，釋例的結構性定期存款因商品之主合約定期存款符合金融工具之定義，且該連結標的為美元兌離岸人民幣即期匯率，並以此決定主合約之收益率(嵌入式衍生工具)，所以應以整體混合合約價值評價入帳，帳列「透過損益按公允價值衡量之金融資產」。

五、結語

新興科技在這幾年不斷發展，也衍生出各種新服務或新商品，例如元宇宙、NFT及虛擬資產等，這些新商品、新服務或多或少改變了我們生活周遭和習慣，但常常也顛覆了我們以往的認知與觀念，例如NFT一夜致富的故事，讓許多人羨慕相繼投入此市場。但也有近期如加密貨幣的事件，許多人認為幣圈正在經歷引發2008年金融海嘯的雷曼事件時刻，相信未來還會有更多多樣性的商品被市場開發出來，但提醒企業在投資這樣的商品時，除了興奮其可能帶來的潛在獲利，也要同步思考相關會計處理規定，否則以為帳面賺了錢，但實際上卻無法反映在財務報表上。

價值標準的運用及其與價值前提的關係

王全三

國立臺灣大學會計學系教授

周家滢

執業律師

張哲瑜

英國倫敦政治經濟學院公司法學碩士研究生

本文介紹國際評價準則(International Valuation Standards, 以下簡稱IVS)及會計研究發展基金會評價準則(以下簡稱評價準則)之「價值標準(Bases of Value或Standards of Value)」, 因為「價值標準」頻繁出現於IVS及評價準則, 理解「價值標準」有助於認識與運用IVS及評價準則。例如, 評價準則第四號(評價流程準則)第15條即要求評價人員應依評價案件之委任內容及目的, 決定適當之價值標準。

評價準則第三號(評價報告準則)第5條定義「價值標準」為: 個別評價案件所採用之價值類型, 例如市場價值、投資價值或公允價值。該條文說明「價值標準」就是「價值類型」, 並列舉三種「價值標準」。IVS未於詞彙(glossary)中定義「價值標準」, 而是於第104章(價值基礎Bases of Value, 評價準則翻

譯為價值標準), 以專章說明「價值標準」。

IVS 104內有六種IVS定義的「價值標準」¹。評價準則第四號第16條列示其中五種「價值標準」並有相關條文說明五種「價值標準」之定義。IVS 104另列舉介紹四種不屬於IVS定義的「價值標準」²。此外, IVS 104尚有其他小節, 分別說明四種價值前提(Premise of Value)³、個體專屬因素(Entity-Specific Factors)、綜效(Synergies)、假設及特別假設(Assumptions and Special Assumptions), 以及交易成本(Transaction Costs), 共計21節於IVS 104中。

IVS 104的第1個條文(s. 10.1)表示: 「價值基礎(Bases of value)」(有時稱為「價值標準(Standards of value)」)描述「報導價值(the reported values)」所依據的基本前提

¹ IVS定義的六種「價值標準」分別為: 市場價值(Market Value)、市場租金(Market Rent)、衡平價值(Equitable Value)、投資價值(Investment Value/Worth)、含綜效之價值(Synergistic Value)及清算價值(Liquidation Value)。評價準則第四號第16條有相應的規定。

² 四種不屬於IVS定義的「價值標準」分別為: 國際財務報導準則(IFRS)定義的公允價值(Fair Value)、法律或法定(Legal/Statutory)的公允價值(Fair Value)、經濟合作暨發展組織(OECD)定義的公平市場價值(Fair Market Value), 以及美國國家稅務局(United States Internal Revenue Service)定義的公平市場價值(Fair Market Value)。

³ 四種列示的價值前提分別為: 最高及最佳使用(highest and best use)、現行使用(current use/existing use)、有序清算(orderly liquidation)及被迫出售(forced sale)。

(fundamental premises)。換言之，「價值標準」代表已經定型化的基本前提，而評價報告中的價值結論，即是以該基本前提作為評價的基礎。

由於前述IVS 104 s. 10.1對「價值標準」的說明提及「基本前提」，且IVS 104內有五個小節介紹與說明「價值前提」，顯示「價值標準」與「價值前提」息息相關。「價值前提」於IVS中又稱為「假設用途(assumed use)」，IVS 104 s. 130.1定義「價值前提」為：描述「評價標的如何被使用的環境(circumstances)」，且不同的「價值標準」可能要求一個特定的「價值前提」，亦可能允許數個「價值前提」。換言之，「價值標準」與「價值前提」應配合使用。

那麼「價值標準」與「價值前提」有何關係？又有何異同呢？

首先，「價值標準」是以交易的類型為中心，推導出與特定交易類型相關的「參與者」，再由評價人員以「參與者」的觀點為基礎，推導出作為評價報告中的價值結論。換言之，「價值標準」在確定評價標的對誰而言的價值。同一評價標的，若以不同的「價值標準」為基礎，價值結論即可能不同。另一方面，「價值前提」的重心則在描述評價標的被使用的環境(circumstances)，不同的參與者能將相

同的評價標的，改置於不同的使用環境，因而能使相同的評價標的，產生不同的價值結論；而不同的使用環境，限制參與者的類型，亦能使相同的評價標的，擁有不同的價值結論。綜言之，「價值標準」與「價值前提」相互影響，並影響價值結論。

再者，「價值標準」屬於一種假設(assumption)，不需要符合評價基準日存在的事實。IVS 104第200節(假設及特別假設，Assumptions and Special Assumptions)的第1個條文(即s. 200.1)，要求評價人員除應載明「價值標準」外，另常須要做出一個或數個假設，以釐清評價標的於假想交換中(in the hypothetical exchange)的狀態(state)，或釐清評價標的預期被交換的環境(circumstances)。IVS 104 s. 200.2接續說明：IVS 104中的假設可以符合評價基準日存在的事實，亦可以不同於評價基準日的事實。s. 200.4將不同於評價基準日事實的假設，稱為特別假設(Special





Assumptions)。此外，IVS 104 s.10.3亦指出，雖然評價過程中有許多不同的價值標準，但大多數的價值標準皆具有的共同要素包括：一個假設的交易(an assumed transaction)、一個假設的交易日期(an assumed date of the transaction)，以及假設的交易當事人(the assumed parties to the transaction)。

市場價值(Market Value)的「參與者」應包括買方及賣方，且是經過適當之行銷活動，具有成交意願、充分瞭解相關事實、謹慎且非被迫的買方及賣方(評價準則第四號第17條，IVS 104 s. 30.1)。投資價值(Investment Value)的「參與者」則僅限於特定擁有者或預期擁有者，且是個別投資或為經營目的而持有一項資產之特定擁有者或預期擁有者(評價準則第四號第18條，IVS 104 s. 60.1)。

相對於以眾多市場參與者為基礎的市場價值而言，投資價值是以特定個體為基礎的價值(an entity-specific basis of value)，因為投資價值反映特定人因持有評價標的所能收獲的利益。換言之，雖然擁有者出售評價標的亦能獲得相同的價值，但投資價值不涉及假想的交易。此外，當評價案件係為評價標的擁有者而製作時，投資價值反映該擁有者所處的環境及財務目標，並可用以衡量投資績效(IVS 104 s. 60.2)。

推衍上述說明，常與投資價值相配合

的價值前提應為現行使用，而市場價值通常反映評價標的之最高及最佳使用(IVS 104 s.30.4)。此外，由於「參與者」在市場價值中的買方，包括評價標的之現在擁有者(IVS 104 s.30.2(d))，所以最高及最佳使用包括現行使用，但現行使用卻不一定是最高及最佳使用(IVS 104 s. 140.3)，因為評價標的之現在擁有者不一定有能力，將評價標的帶至最高及最佳使用的環境(評價準則第三號第5條第18款，IVS 104 s. 140.2)，況且轉換現行使用至最高及最佳使用需要耗用成本，並因而影響價值(IVS 104 s. 140.2)。

此外，用於融資擔保的無形資產，若金融機構不預計透過變賣擔保品以回收本金及利息⁴，則特別適合採用投資價值，因為此時的價值結論將反映出企業繼續使用該無形資產的價值，而不是金融機構變賣該無形資產的價值，且評價報告將以書面記錄企業未來績效的預測數值，以及評價人員對未來績效合理性的檢驗，因而能提供相關資訊予金融機關等利害關係人，用以分析融資企業繼續使用該無形資產的績效。

衡平價值的「參與者」則指具有成交意願，並充分瞭解相關事實之特定交易雙方間，且交易雙方移轉資產或負債之價格，應能反映交易雙方各自的利益(評價準則第四號第18

⁴ 若金融機構希望知道借款人違約，而必須變賣擔保品之可回收金額時，則評價人員應選用清算價值作為價值標準。本文後段將說明清算價值。

條，IVS 104 s. 50.1)。雖然衡平價值及市場價值的「參與者」均包括買方及賣方，但衡平價值中的買賣雙方是特定(specific)且已經確認(identified)，且特定的買賣雙方能由交易中獲得相關的利益與不利益，所以衡平價值要求評價人員考量與交易相關的利益與不利益，以決定對於買賣雙方均屬公平的交易價格(price)。相對而言，市場價值中與交易相關的利益與不利益，若一般市場參與者無法取得時，則市場價值應不予考量(IVS 104 s. 50.2)。

綜上所述，雖然多數情況下，特定買賣雙方之間的公平價值等同於市場交易價格，但衡平價值要考量的範圍較市場價值更廣，因為衡平價值於某些案例中，應考量市場價值不予考量的事項。例如，衡平價值可能應該考量權益合併所產生綜效價值的成份，但是市場價值中的參與者僅是一般投資人，因此市場價值可能不考量買方因權益合併所產生的綜效。

含綜效之價值的「參與者」是評價標的之特定買方，因為含綜效之價值係兩項以上資產或權益結合後之價值，且該價值通常大於單項資產或權益之價值的合計數(評價準則第四號第20條及IVS 104 s. 70.1)，故具有綜效之價值應有二個以上的評價標的，或一個以上的評價標的與一個以上利益(interests)的結合。當評價標的所創造之綜效，僅屬於單一特定買方時，含綜效之價值將不等於市場價值，因為市場價值中的買方是一般市場參與者而非單一特定買方。

常見實務案例是委任評價的公司，於過去已經使用其董監事或員工的專利於日常營運。現在公司與專利權人雙方同意以該專利作價入股，在這個以該專利為評價標的之評價報告，應不適宜以市場價值為基礎，因為「參與者」已經特定且確認。若評價人員被要求同時考量公司及專利權人的利益與不利益時，則可以採用衡平價值；若評價人員被要求僅考量公司的利益與不利益，則價值標準可為投資價值，因為投資價值僅以該專利為評價標的，而含綜效之價值雖然亦僅以委任公司為「參與者」，但評價標的除該專利外，尚應包括另一項其他評價標的或利益。

上述實務案例中，其實隱含著一個有關「股份基礎給付(Share-Based Payment)」的資訊揭露問題。首先，公司於過去使用該專利的代價，是否已經包含在公司給予董監事的紅利或員工的薪資中，但卻沒有自紅利或薪資中拆分出應屬於該專利的代價，因此公司以往揭露





的資訊可能虛增董監事紅利或員工薪資，並低估使用專利的代價。其次，若過往的紅利或薪資確實不包括公司使用專利的代價，則現在的分紅入股可能包括公司以往使用專利的代價。換言之，使用權利的公司延後對專利權人的給付，因而使以往財務資訊低估使用專利的代價，並高估淨利。退一步言，即使監事或員工於以往提供專利讓公司無償使用，也就是監事或員工不收取公司任何報酬，但這種無償使用仍應在財務資訊上加以表達，以顯示出公司接受股東或員工給予無償使用專利的贈與，一方面要顯示因贈與而增加資本公積或收入，另一方面要顯示出使用該專利的費用。上述三種情況的共同特徵是低估公司使用專利的成本，因而高估使用專利期間的利益。

IVS 104正式定義的最後一個「價值標準」是清算價值。清算價值是評價標的被零碎出售(sold on a piecemeal basis)所能實現的金額，應而是評價標的對於賣方之價值，因為IVS 104 s.80.1要求清算價值考量將評價標的置於可售狀態及處分活動的相關成本。評價準則第四號第21條亦規定：「清算價值係一企業或資產必須出售(在非繼續經營或使用之情況)所會實現的金額。」換言之，清算價值中的「參與者」是以賣方觀點為基礎。與清算價值搭配使用的價值前提包括：「有序清算」及「被迫出售」。在「有序清算」中，賣方有合理行銷期間以尋找買方；而在「被迫出售」

中，賣方則沒有合理的行銷期間，且買方亦可能沒有時間進行盡職調查(due diligence)。

清算價值的高低與變異程度應受「價值前提」的影響。例如，在「有序清算」中，因為有通常(typical)的行銷期間，因而價值結論的分布，應該有較高的平均值與較低的標準差。相對而言，「被迫出售」的行銷期間較短，因而「被迫出售」價值結論的分布，應該有較低的平均值與較高的標準差。

在前述用於融資擔保的無形資產，若金融機構希望知道透過變賣擔保品可以回收的金額，則應以清算價值評估該無形資產對金融機構的價值。此外，在前述公司使用董監事或員工專利的實務常見案例中，若僅考量標的專利對專利權人的價值，則可以採用上述「有序清算」中的清算價值，因為專利權人將以權利的現況(an as-is, where-is basis)出售，並有合理時間去尋找買方。反之，若使用市場價值作為專利的評價標準則面臨許多問題。首先，市場價值除應考量賣方的觀點外，尚應考量買方的觀點，且買賣雙方均沒有特定，而是假設性的存在，而非真實存在(IVS 104 s.30.2(e))，不符合實務常見案件中的情節。

其次，市場價值中的買方出價不會高於市場要求的價格，且是依據當前市場的實況(realities)，以及當前的市場期望，而不是想像或假設的市場，亦不是無法證明或預期存在的市場。若上述董監事或員工的專利沒有當前市

場，使用市場價值為基礎，就僅能單憑想像或假設的市場，不符合IVS 104 s.30.2(d)對市場價值中買方的定義。再者，市場價值中的買賣雙方應沒有特定(particular)或特殊(special)關係。換言之，IVS 104 s.30.2(f)定義市場價值中的常規交易(in an arm's length transaction)應發生於各自獨立行動、無關連、推想的買賣雙方。但董監事或員工以專利作價入股，明顯不符合此常規交易的定義。

總括上述說明，市場價值及衡平價值的參與者均包括買賣雙方，但市場價值是以一般市場參與者為基礎，而衡平價值是以特定買賣雙方為基礎。含綜效之價值及投資價值的基礎，均僅包括特定的買方或持有者，不包含賣方。但含綜效之價值應有二個以上的評價標的，或有評價標的及與該評價標的相結合的利益。而

在投資價值中，僅有一個評價標的。清算價值則是IVS 104定義的價值標準中，唯一一個以賣方觀點為基礎的價值標準，「有序清算」的行銷期間長於「被迫出售」，若處分成本不隨行銷期間而快速增加時，有序清算的清算價值應高於被迫出售的清算價值。

本文分析顯示：當評價報告採用不同的「價值標準」時，即應考量不同參與者的觀點，因此即使評價標的相同，但若是參與者不同，價值結論即可能不同，因為不同的參與者所處的環境不同，亦有不同的能力將評價標的改置於不同的環境。綜言之，價值結論是否「準確」或「合理」，需搭配「價值標準」與「價值前提」加以觀察，所以價值標準與價值前提，均評價報告首頁、摘要及本文的必要揭露項目(評價準則第三號第13條、第14條、第16條)。



2022 IFA柏林年會主題分享： 從雙支柱稅改談國際稅法從個別企業 個體課稅朝向集團整體課稅之變化趨勢

曾博昇

資誠聯合會計師事務所 全球及國際稅務服務主持會計師

一、前言

自2020疫情以來，國際政經情勢發生了劇烈的變化，從中美貿易衝突開始，加上疫情爆發，各國政府為了支持經濟及政治穩定，廣發補貼造成財政壓力日增。疫情也造成供應鏈的破壞，續後又發生俄烏戰爭，各國保護主義的聲浪日起，每個國家都更注重國家供應鏈的自主性。

各國政府面對財政的壓力，越來越注意大型跨國企業的避稅行為，自OECD近年來發布BEPS 15項行動計劃，世界各國相應的建置許多反避稅制度並更新相關法令，資訊交換的機制持續加強。

各國政府由於保護主義的興起，也紛紛開始關注全球化的經濟模式是否在本國有繳納合理的稅捐。以數位經濟為例，各國政府就紛紛推出數位稅制。另外，主流國家也開始關注跨國企業將企業的價值鏈部屬在低稅負或高度租稅優惠國家的問題，而產生了要求採用全球最

低稅負制的聲音。

OECD與G20等國際組織開始推動全球反避稅兩支柱稅改。在2021年下半年，OECD包容性架構(Inclusive Framework)及G20達成共識，同意執行全球利潤分配稅制(又稱支柱一，Pillar 1)和全球最低稅負稅制(又稱支柱二，Pillar 2)兩大支柱。

支柱一為全球利潤分配稅制，針對合併營收達200億歐元(約合新台幣6,500億元)的超大型企業，要求其獲利超過10%的超額利潤，將25%分配予市場國課稅。從而要求各國放棄單邊數位稅，避免各國重複課稅問題。

支柱二為全球最低稅負制，要求合併營收達到歐元7.5億規模的大型跨國集團，在全球各地的公司都至少繳納15%的最低稅負。主要目的是希望降低各國政府訂定低稅或免稅稅制的動機，以及防止國際間進行減稅競賽(Race to the Bottom)及實行單方面有害稅收公平的措施。

從支柱一及支柱二的設計來看，跨國企業都必須要從過去以個別企業個體申報所得課稅，朝向以集團整體利潤重新分配及計算最低稅負方式課稅，在各國未來導入支柱一及支柱二後，不論對於國家財政機關、或是對於跨國企業，這都將造成國際租稅規則顛覆式的變化。目前各國大多預計於2024年開始實施雙支柱的稅改。

二、雙支柱稅改採用集團課稅制度，將大大影響台灣政府的財政與台資跨國企業

（一）支柱一

支柱一全球利潤分配稅制，將針對合併營收達200億歐元（約合新台幣6,500億元）且獲利超過10%利潤率的超大型及高獲利企業，就其獲利超過10%的超額利潤，將25%分配予市場國課稅。這種超大型且高獲利的企業，全球預計有80-100家左右的企業。舉例來說，若此超大型企業獲利率達40%，依照此利潤分配稅制，大約有1/5的利潤會被重分配至市場國。

這個用來分配給市場國的剩餘利潤叫做金額A（Amount A）。此一金額如何合理分配到相關市場國與兩個因素有密切關係，一個是連結性（Nexus），另一個則是收入來源規則（Revenue Sourcing）。

台灣僅有極少數的超大型台資跨國企業符合支柱一的門檻，必須將其超額利潤重分配至

其他國家課稅。受到支柱一影響的企業主要在電子產業，並且大致屬於B2B交易模式，主要是製造並銷售電子零組件，而非銷售給最終消費者的終端產品。在這種模式下，如何定義出此類超大型跨國企業來源於市場國的份額，即使OECD的指引說明是以最終產品的交付地（place of delivery）來決定銷售零組件收入來源分配到哪一個市場國，對於台資企業來說仍然非常難以計算。這些企業未來將需要依照支柱一的規則於全球申報集團超額利潤分配的計算邏輯及稅負的重新分配。另一方面，我國政府也必須依照支柱一的規則設計雙重課稅防止的機制，將分配至市場國的利潤於國內課稅的部分退還給這些企業。

除了適用支柱一台資企業要將利潤分配至其他國家外，許多國際超大型跨國企業也應分配部分利潤至台灣課稅。台灣由於政經情勢，並無法加入OECD包容性架構，若是支柱一在全球於2024年開始推行，我國政府必須研究要以何種形式與其他國家制度界接，以取得分配到的稅源。以過往的經驗為例，在台灣無法加入多邊公約的限制下，台灣通常以租稅協定夥伴國進行雙邊協定作為替代的方式。但是由於台灣與全球兩大經濟體美國及大陸並沒有租稅協定，而國際主要超大型跨國企業多位於美國及大陸，台灣在取得支柱一稅制的國際分配稅源上可能會產生不小的困難。

此外，我國就數位經濟的營所稅課稅



方式，依據財政部107.01.02.台財稅字第10604704390號令，修正所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則，自106年起，境外電商銷售電子勞務予境內買受人，視同於中華民國境內提供勞務，應依法繳納營利事業所得稅。

在全球支柱一推行之後，我國必須重新審視上述營所稅的數位經濟課稅方式是否必須調整，並導入新的課稅規則及與其他國家建立合作及連結機制。

（二）支柱二

支柱二主要目的在於終結多年來各地區的租稅競爭，並確保企業繳納最低稅負，防堵規避徵稅之情形。其中包含四大原則：所得涵蓋原則（Income Inclusion Rule, IIR）、轉換原則（Switch-over Rule, SOR）、徵稅不足之支出原則（Undertaxed Payments Rule, UTPR）及應予課稅原則（Subject to Tax Rule, STTR）。

其中，所得涵蓋原則（IIR）及徵稅不足之支出原則（UTPR）為支柱二的兩大核心。

IIR給予跨國集團最終母公司或中間母公司一項補充稅款之課稅權，就集團營運國家中有效稅率不足15%者進行課徵補充稅。前述有效稅率之計算，將以租稅管轄國家為基礎，分母以財務會計稅前利潤為起點，並進行特殊調整，而分子（即涵蓋稅款）係包含所有針對企

業所得/利潤課徵之稅款，如企業所得稅、盈餘扣繳稅、未分配盈餘稅等。

UTPR是IIR的補充規則，當集團最終母公司和中間母公司均不採用IIR時，則應採用UTPR，規定補充稅款課稅權將分配予集團下層其他個體。原則上按個別個體的實質營運比例(薪資費用及固定資產)做分配。

綜上，支柱二原則將按階層設計，由母公司或中層母公司或其他下層集團個體排序取得新的課稅權，彌補其因國家租稅競爭所造成之損失，並進而降低跨國企業為了享受稅制利益所作之不當安排。

對於企業來說，在支柱二於各國實施之後，台資跨國企業將不再只是需要依照各國所得稅法，以企業個體的方式申報所得納稅。而是要以集團整體稅負及利潤配置的角度，依照支柱二複雜的有效稅率計算規定，在全球申報各國的有效稅率及補充稅的計算與分配。

依照支柱二的設計，不是只要求跨國企業的合併有效稅率要達到15%，而是要針對跨國企業所營運的每個國家的有效稅率均要達到15%。也就是說，若是一個跨國企業的有效稅率已經達到20%，但是在其營運的某些國家的有效稅率低於15%，仍需要依照最低稅負制補稅。

因此面對全球最低稅負制，台資跨國企業的有效稅率可能會大幅增加，另外，法令遵循的難度及成本都將大幅提升。

另外，全球最低稅負制也可能大幅增加雙重課稅的情況。支柱二的規則的具有高度複雜性，即使OECD有設計一套統一的規則，不同租稅管轄區對於規則的導入、解釋或應用都可能出現歧異，這時就可能造成雙重課稅的後果。台灣因為在國際政經情勢上的限制，難以加入多邊公約，雖然已與35個國家簽有租稅協定，適用雙重課稅的爭議解決機制仍然非常困難，台資企業如何能夠在交易模式及利潤配置上提升合理性，以預防及避免雙重課稅問題的發生就非常重要。

對於我國政府來說，支柱二是按階層設計，由母公司或中層母公司或其他下層集團個體所在的管轄區排序取得課稅權。若是台灣導入支柱二的時間晚於其他國家，則可能造成我國課稅權旁落於其他國家。

從支柱二的國際立法進度來看，繼歐盟在12月中正式通過協議，採納歐盟全球最低稅負制指令後，世界各地將有更多國家跟進。從亞洲鄰近的重要國家日本和韓國來看。日本於2022年12月16日發布2023年稅務改革方案，宣布將實施全球最低稅負，日資集團在2024年4月及以後開始的財政年度將要依照所得涵蓋原則(IIR)的規則計算繳納補充稅，其他在日本有營運據點的跨國集團也將在

隔年依照徵稅不足之支出原則(UTPR)或合格國內最低稅負制(QDMT)的規則決定是否需要在日本繳稅。日本IIR草案將於2023年1月或2月發布，日本政府並計畫將在2023年3月底前通過立法。鄰近的韓國則是在2022年12月正式將全球最低稅負制IIR與UTPR的規定納入國內法條文中，兩項規則都將於2024年1月1日起在韓國上路。我國政府必須加快腳步，確保支柱二的規定於2024年實施，同時也必須要與OECD包容性架構保持溝通，爭取各國尊重我國的IIR及UTPR制度，以保障我國的稅源不會因為全球集團課稅制度改革而被侵蝕。

從政府給於租稅優惠的角度來看，由於部分租稅優惠設計會大幅降低實施國家在全球最低稅負制度下的有效稅率，造成集團總部所在國或其他集團成員所屬國得以課徵補充稅負，因而導致稅源流失，這將促使世界各國重新檢討現行租稅優惠所帶來的財政利益，或思考可





能的應對措施。

OECD建議各國或可考慮有利於有效稅率計算的租稅優惠類型，例如：合格可退還稅額抵減額（Qualified Refundable Tax Credit），相較於一個未符合條件的稅額抵減額（非合格可退還稅額抵減額），在計算有效稅率上有較佳效果，可以降低補充稅稅負。因此，若一國堅持實施未符合條件的稅額抵減額，則原本想藉由租稅優惠給企業利多的美意落空，到頭來還是會被符合條件的國家以全球最低稅負補充稅的型態來課徵稅額。

另一方面，一國若堅持實施某項會導致全球最低稅負補充稅負提高的租稅優惠制度，還是有機會可以降低稅源流失的機會。這項制度稱為合格國內最低稅負制（Qualified Domestic Minimum Tax，QDMT）。一旦該國實施QDMT，雖然租稅優惠還是導致了適用優惠的企業增加補充稅負，但是至少這個所在國得以QDMT的方式優先把稅額在國內做課徵，避免被其他國家課徵。此項徵稅權是優先於集團母公司所在國與其他集團成員所在國，縱使集團母公司所在國和其他成員國家導入了IIR及UTPR，仍可用作保障國內稅源。

在世界各國紛紛針對全球最低稅負制提出各項租稅政策之時，可以預期會有越來越多的國家政府導入QDMT制度，以避免因為實施租稅優惠導致有效稅率降低而將課稅權交給其他國家。因此，我國政府應評估是

否要採納OECD所謂的合格國內最低稅負制（QDMT）。

依照OECD的定義，QDMT稅負的計算與全球最低稅負的規則一致，所算出來的應稅超額利潤要與依照IIR或UTPR等全球最低稅負基本規則計算出來的結果相同。如此，原則上可以確保我國的稅源不會因為支柱二的導入而被其他國家課徵。但若我國採用不完全符合OECD規定的國內最低稅負制，由於與OECD標準不同，可能可以部份保障我國稅源，但效果絕對不如QDMT來得好，效用大打折扣。我國在考量要因應支柱二推動何種類型的國內最低稅負制時，以上不同效果，值得思考。

三、結語

從雙支柱的稅改，可以明顯觀察到國際租稅的規則將不再只是以集團個體為單位計算稅負，而是將以集團整體利潤為基礎，做利潤及稅源的分配。

不論對於我國政府或台資跨國企業而言，這都將造成我國政府法令設計及國際及國內稽徵實務，與台資企業稅務申報及稅負成本的重大影響。我國必須要厚植國際租稅人才，面對未來國際租稅規則朝向集團整體課稅的趨勢，不論對於政府或是企業都將面對越來越複雜的國際租稅挑戰，我們必須做好準備！

日本公認會計師協會簡介



黃裕仁會計師

高雄市會計師公會國際及兩岸事務委員會委員

日本的公認會計師制度

日本的職業會計人制度始於 1927 年，根據《計理士法》誕生了計理士。戰後通過解散財閥等促進了經濟民主化，1948年頒佈了證券交易法。同一年計理士法廢止後，新制定了《公認會計師法》。次年1949年，在東京、大阪和名古屋等 8 個地方開設了證券交易所，1951年基於初始的證券交易法成為公認會計師開始執行審計的濫觴。為了確保證券市場內財務報表的可靠性，職是公認會計師制度於焉誕生。

此後隨著證券市場的擴大，公認會計師審計的重要性隨之增加，所以增加了對《公認會計師法》的修改。1966年為應因企業經營活動規模的擴大，為了能夠執行組織性及系統性的審計，開始導入實行無限連帶責任的監查法人制度。1967年導入學校法人審計，1974年根據商法特別法，公認會計師審計不止應用於證券市場，而將公認會計師的需求全盤擴大至一般社會。2003年修訂的《公認會計師法》將公認會計師的使命條款列於第一條，更加進一步強化獨立性的使命。隨後在2007年的修訂中，加強了會計師事務所的品質控制、治理和揭露，會計師的獨立性和地位的強化，以及對於會計師事務所的監督方式和責任等進行審查。此外在2022年修訂中，將確保會計審計的可靠性和提高公認會計師能力等相關課題進行檢討，並將上市公司會計師事務所登錄制度的框架依法作改變，以及對於監查法人基於社員配偶關係的放寬業務限制等再作重新審視。

自2008年起開始導入上市公司內部控制審計和季報的核閱制度。2015年《企業治理守則》開始實施，公司治理的整備不斷進行。2017年發佈了《監查法人治理規範》，並在2018年審計準則修訂中導入了“審計中的主要檢討事項（KAM）”，努力提高審計的透明度。

*《公認會計師法》（1948年制定）包括公認會計師考試制度、登錄程序、公認會計師和初級會計師的義務及責任、監查法人、公認會計師和審計監督委員會、日本公認會計師協會、罰則等，規定了與公認會計師制度的建立有關的事項。日本公認會計師協會是日本唯一的公認會計師組織。



日本公認會計師協會標章

從“JICPA”到“Jicpa”

為了重新作全新的品牌管理，日本公認會計師協會於2022年6月27日在其官網上公佈將其標章從大寫改成小寫，從“JICPA”改“Jicpa”，感覺有點之前Acer改成acer類似的情境。將公認會計師從紮實、嚴肅、權威等傳統的印象中，轉變成到小寫符號較易表達的柔和、親切、熟悉，與社會和人們的生活建立了更親密的關係。此次的標誌更新，蘊含著日本公認會計師協會強烈變革的意志，準備迎接新目標的挑戰。

關於標誌設計



新的協會標誌以圓形結構為其特點，由正圓和兩根豎條組成。“j”和“i”上面兩個正圓是象徵性的。這代表了人與人之間的聯繫。而後面“cpa”這三個字母設計成完美的圓形。完美的圓形是“沒有任何扭曲的完美形狀”，非常穩定和美觀。因為沒有邊角令人感到優雅。此外，圓看起來像一個輪，也有相連、散開的意思。

日本公認會計師協會

日本公認會計師協會作為會計專業協會的自律組織，以透明和中立的透明度管理組織，在全國設立地區協會（16個地區協會），以提高每個地區協會成員的素質，並展開與各地區協會密切相關的活動。為了保持公認會計師和監查法人的品質，促進審計認證工作以改進日本公認會計師開展各種業務，並提高公認會計師的地位以及建立和發展公平的經濟和社會做出貢獻。





日本公認會計師協會各委員會及其業務內容

委員會	委員會業務內容
倫理委員會	有關於會員職業道德規範的檢討及其規定解釋。 提供案例和其他材料，以回應會員的職業倫理方面的諮詢。
法規及制度委員會	相關於公認會計師業務法律法規，以及公認會計師制度的改進進展有關係的方面進行研究性調查。
品質管理基準委員會	事務所內有關於品質管理的相關方針之作業及檢討。 事務所內有關於品質管理的相關方針之策定。
審計基準委員會	依據公正的審計習慣以檢討並研究調查審計的實務規範，以及其審計的實務規範和關連業務，於必要時向主席提出意見。此外審計問題協議會作為審計基準委員會的附屬機構，在編寫答申報告書時，會協調外部利益等相關者意見。
審計和擔保實務委員會	審計（包括審計以外的擔保業務等）理論與相關實務的研究調查。
IT 委員會	隨著資訊技術的發展對於會員業務的反應進行調查研究。
行業別委員會	按行業別劃分的審計（包括審計以外的擔保業務）。由固定事項和行業別研究部會所提出的事項理論及其相關的實務進行調查研究。
會計制度委員會	有關會計理論和實務（包括與國際會計準則有關的事項）進行調查研究。
企業資訊揭露委員會	與企業報告相關的資訊揭露和擔保業務（以非財務資訊為對象範圍）相關的理論及實務進行調查研究。
公共會計委員會	對公有制企業會計的審計理論和實務進行調查研究。
學校法人委員會	對學校法人會計的審計理論和實務進行調查研究。
非營利性法人委員會	對公益法人會計的審計理論和實務進行調查研究。
稅務調查委員會	對於有關會員於租稅業務的充實及改善作調查及研究，以及提供會員資料與其他方面的援助。
經營研究調查會	對於有關會員於管理、諮詢、服務等作調查及研究，以及提供會員資料與其他方面的援助。



委員會	委員會業務內容
中小型事務所政策調查委員會	為了中小型會計師事務所業務的順利展開和改進，作政策方面的檢討。
中小企業政策委員會	有助於加強與支援中小企業相關的業務所必需的研究措施。
國際委員會	諸外國公認會計師制度、公認會計師業務和外國對其之相關廣告的調查及研究。

全國設立地域會（16個地域會）

日本公認會計師協會的分支，從北海道到沖繩，有16個地域會。地域會主要以屬於各地域會的成員和準成員為對象，開展以下業務。

- 將與會議事務有關的通信事項傳達給地域會的成員和準成員，或執行與會議有關的通信事項。
- 執行主席委託的與會議事務相關的事項。
- 向主席提出屬於地域會的成員和準成員的意見。
- 向主席提出或報告。
- 在《公約》和《地域協會章程》規定的目的範圍內開展適當的業務。

成員和準成員屬於主要辦事處管轄的地域會。每個地域會都有主席、副主席、秘書和監事會成員。



2016年10月由臺中市會計師公會黃桂珠理事長及張丕光會計師，帶領臺中市會計師公會的道友參訪日本會計師協會北海道會，並與札幌的會計師分享執業心得，希望疫情緩和後能有機會再次交流。

地域會所在地

- 北海道／東北：北海道會、東北會
- 關東：埼玉會、千葉會、東京會、神奈川會
- 中部／北陸：東海會、北陸會
- 近畿：京滋會、近畿會、兵庫會
- 中国／四国：中國會、四國會
- 九州／沖繩：北九州、南九州、沖繩

2022年7月31日會員數

種 別 地域会	會 員				準 會 員						合 計	未入会 會計士 補
	公認 會計士	外国公認 會計士	監査 法人	計	一号 準會員	二号 準會員	三号 準會員	四号 準會員	五号 準會員	計		
北 海 道	391	0	6	397	0	3	0	48	-	51	448	3
東 北	432	0	3	435	0	5	0	65	-	70	505	3
埼 玉	842	0	0	842	4	33	0	126	-	163	1,005	21
千 葉	816	2	1	819	2	30	0	88	-	120	939	16
東 京	19,593	0	179	19,772	32	276	0	4,442	-	4,750	24,522	174
神奈川会	1,681	0	3	1,684	9	40	1	213	-	263	1,947	40
東 海	2,179	0	14	2,193	4	36	0	414	-	454	2,647	23
北 陸	303	0	1	304	0	4	0	32	-	36	340	1
京 滋	714	0	9	723	7	7	0	144	-	158	881	13
近 畿	3,719	0	39	3,758	12	29	0	920	-	961	4,719	47
兵 庫	861	0	3	864	8	20	0	107	-	135	999	12
中 国	501	0	5	506	1	8	0	75	-	84	590	3
四 国	244	0	5	249	1	1	0	28	-	30	279	4
北部九州	838	0	6	844	0	13	0	163	-	176	1,020	10
南 九 州	226	0	3	229	0	3	0	20	-	23	252	4
沖 繩	92	0	1	93	0	2	0	6	-	8	101	1
-	-	-	-	-	-	-	-	-	181	181	181	-
合 計	33,432	2	278	33,712	80	510	1	6,891	181	7,663	41,375	375

- 註1・第一號準會員為具資格成為公認會計師和外國公認會計師。
 2・第二號準會員為會計師補(會計師助理)
 3・第三號準會員為具資格成為會計師補的人員。
 4・第四號準會員指通過公認會計師考試的人員(第1號準會員除外)。
 5・第五號準會員是特定員工(不屬於社區協會)。



公認會計師的現狀

公認會計師被認為與「醫師」、「律師」並列為「3大難關國家資格」之一。由於其高度專業化的形象，一般人可能會認為一旦獲得此一資格就相當於安定高收入的鐵飯碗。其實自早以來，公認會計師試驗合格者大多數就職場域就是監查法人，也就是會計師事務所。另外也有些進入業界從事顧問或者是獨自開業的也都有。

之前由於雷曼事件的影響導致一時之間公認會計師就職率下降，現在則逐步恢復安定，並且也由於政策上公認會計師合格者的減少，目前就職率也有向上昇的趨勢。

就上場企業而言，決算書表在公開前被賦與「監查」即審計的義務，而能夠對於企業執行監查的專門職業則屬於公認會計師獨占的業務莫屬。另外一些準備要上場的新創企業，其使用的會計基準須要能夠配合上場企業，所以也必須和公認會計師成立契約，也就是說就算是上場企業以外也有公認會計師的市場需求。

除此之外，公認會計師由於具備相當的會計知識，能夠從事專門的審計對應，對一般企業的會計部、財務部門來說是相當重要的人才，所以公認會計師在一般職場上也是相當的活躍。由於公認會計師考試合格率只有相當低的10%，而審計的查帳工作也只有公認會計師能夠執行，職是公認會計師在職場上的需要非常高。

隨著公認會計師考試的困難度增加，每年的合格人數也隨之減少。監查法人也由於審計工作的嚴格化，需求人數也增加，所以公認會計師的供需失衡也回復了。另外隨著時代的推移監查的審計業務也變得更為嚴格，公認會計師的工作時數也隨之增加，往後的公認會計師會呈現人手不足的現象而成為賣方市場。但是隨著IT技術的發達和人工智慧AI的登場，如果人工智慧的監查業務真的能順利執行，一般日常例行業務相當繁忙的公認會計師其工作時數可能會變得更加地有效率，或許不需要有這麼多的人力需求。但即便如此把所有的監查審計業務委託給人工智慧在實務上也不切實際，因為對於企業而言能夠與公認會計師面對面直接對談，持續讓工作進行會讓企業主感到更加安心，所以人工智慧AI將來會相當威脅到公認會計師此一說法應該也不會成立。

後記

雖然台灣和日本的會計師專長一樣，但是執業環境有相當的差異，也就是眾所皆知的日本稅理士制度，其稅理士在稅務方面的獨占業務性質，導致日本和台灣會計師有相當差異的審計和稅務生態，由於篇幅之故，往後如有機會再向各位道友作報告。

國際知識新訊系列報導～

確信服務未來之研究 (Research on the future of assurance services¹)

戴興鈺 審核

全聯會國際事務委員會主任委員

林佳君 摘譯

會計師公會研究員

新訊簡介：

為滿足利害關係人之期許及需求，強化對不同類型資訊之信心，新型之確信案件及確信服務提供者應運而生，會計專業宜預見未來機會所在，尋求和開發新的確信服務領域，俾在不斷擴大及變化之商業環境中，維持會計師之攸關性。

加拿大會計師公會(Chartered Professional Accountants of Canada, CPA Canada)2023年1月於其網站之審計品質部落格(可參酌公會網站專區[IFAC Knowledge Value Sharing]²之KV0066簡介³)，發表【確信服務未來之研

究】文章，此篇文章係由安大略省滑鐵盧大學會計及金融學院二位副教授Tim Bauer博士及Bradley Pomeroy博士共同執筆，主要說明其聯合研究計畫之亮點，包括：所辨識之歷史性財務報導以外之33個已提供或具有潛力之確信服務領域及例舉簡述、會計師如何發展新的確信服務領域之4個洞見，以及研究計畫之下一步走向。

依其研究顯示，與科技相關之20個確信服務領域，分成網絡、系統及組織控制、數據完整性三大類，涵蓋區塊鏈確信服務、智能合約確信服務、代持加密資產機構儲備金證明

¹ 透過IFAC網站2023.1.25貼網連結之網站：

https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/blog/2023/january/research-future-assurance-services?sc_campaign=74B4D2F88EF642198FC633BA2B5B0935

² 公會網站專區[IFAC Knowledge Value Sharing] 網址：

<https://www.rocpcpa.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。

³ KV0066【審計品質部落格】

https://www.rocpcpa.org.tw/news/more_nomal?id=22b824e661654181aca950ff97a76906



(Proof of Reserves, PoR)、即時(Real-Time)內部/外部查核、假新聞檢查…等；科技中立之13個確信服務領域，則分成環境、社會、治理(ESG)/企業社會責任報告書(CSR)/永續之報導及確信、價值衡量之報導及確信、企業風險評估/內部控制/法遵三大類，涵蓋ESG/CSR/永續確信及諮詢服務、價值創造服務(指標/特殊報告)、管理階層討論與分析(MD&A)、法令遵循…等。此外，分享之洞見強調，為提供對客

戶有價值之服務，應由客戶端表達需求，而非試圖向客戶推銷其不覺得有需要之服務，而服務發展之早期階段可先使用諮詢案件，再視客戶需要轉移到確信案件。另指出法規及商業夥伴係發揮驅動需求作用之主要來源，以及指明人才是新型確信服務之關鍵。

會計師閱讀此篇文章，將可獲悉確信服務未來之研究觀點，進一步思考如何發展對客戶具有價值之新型確信服務。

2023年全球人才趨勢 (Global talent trends 2023⁴)

新訊簡介：

英國皇家特許會計師公會(The Association of Chartered Certified Accountants, ACCA)於2023年2月發布【2023年全球人才趨勢】專業洞見報告，主要係針對會計及財務領域之人才趨勢所作之年度調查，透過在亞太地區、新加坡、香港、中國、印度、北美、南歐、非洲及加勒比海地區舉辦圓桌會議討論，對來自148個國家，超過8千4百多位不同領域之專業會計師，詢問有關對未來工作之擔憂及生涯期望，並評估重要職場議題(e.g. 員工敬業度、幸福感

及對科技採用之心態)，提供了解目前在此專業中工作者感受之重要觀點。

該份報告中辨識之7個關鍵主題，包括：

- ▶ 通貨膨脹危機加劇工資壓力(雖然通貨膨脹可能在2023年上半年開始減緩，但仍有待觀察)
- ▶ 混合式工作是一項進行之工作(調查對象中有超過5成表示，其組織目前不接受此種類型之彈性工作實務，故在實務中採用仍有一段路要走)
- ▶ 必須優先解決職業倦怠問題(調查對象中將

⁴ 透過IFAC網站2023.2.21貼網連結之網站：

<https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/global-talent-trends-2023.html>

近9成希望更好地平衡工作和生活)

- ▶ 移動力可能導致人才短缺(調查對象中分別有超過4成、近7成預計將在 12 個月、未來2年內跳槽到下一個職位)
- ▶ 科技正在增強權能中，惟擔憂佔上風(調查對象中超過4成聲稱對影響其工作之科技變化步調感到不知所措，逾8成想要來自雇主更多科技之訓練支援)
- ▶ 包容性措施得分高，惟社會階層流動延遲(調查對象中將近5成指出，社會經濟背景低仍為其組織內職業發展之阻礙)
- ▶ 會計在動盪時代提供職業保障(調查對象中將近7成同意，會計師將在協助組織處理未來的永續及氣候變遷議題上發揮更大的作用)

該調查結果顯示，專業正在經歷職場轉型、努力克服眾多之短期挑戰和長期的重大問題；此外，報告提及員工正面臨職場壓力和生活成本危機帶來的重大挑戰，雇主亦面臨潛在的人才短缺，需要適應和嘗試整個勞動力的新工作方式，並強調會計職業因具備長期的職業前景、經濟獎勵、有機會取得認可之專業資格和不斷獲取新的能力，以及跨地區/國家移動生涯道路之優勢，仍然被視為具有多種選項之安全職業之明智選擇。

會計師閱讀此份報告，將可獲悉全球人才趨勢之指標，並進一步思考對不同世代人才管理之發展策略。

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





關鍵查核事項、會計師聘任專家與投資性不動產資訊內涵之關係

王炫斌 淡江大學會計學系助理教授

國際會計準則第40號「投資性不動產」要求企業認列或附註揭露投資性不動產之公允價值，是非金融資產導入公允價值會計之少數但被廣泛使用之案例。投資性不動產公允價值屬攸關資訊（Danbolt and Ree 2008; Lourenco and Curto 2008; Garg and Hanlon 2012），但投資性不動產常無法取得之活絡市場報價，其公允價值較難可靠衡量（Landsman 2007），且會計師本身也不一定熟悉不動產鑑價之專業知識（Martin, Rich and Wilks 2006; Kumarasiri and Fisher 2011），故對會計師查核任務造成顯著影響（林嬋娟與王炫斌，2019）。於實務操作上，藍天、大同、台開與潤泰南山等公司都曾因相關會計政策的選擇而被市場所關注。根據本研究之觀察，當企業持有相當比重之投資性不動產時，會計師可能選擇將其公允價值評估列入關鍵查核事項中說明。關鍵查核事項是新式查核報告中影響層面最為廣泛之改革（徐永堅，2016）。藉由閱讀此項資訊，財報使用者可瞭解本期查核工作之重點及財務報導中可能較具風險之項目。因此，本研究意圖探討導入IAS 40後，投資人對於投資性不動產公允價值資訊內涵是否會受到列入關鍵查核事項及其撰寫內容之影響。此外，先前也有許多研究發現，當企業採用外部鑑價時，投資性不動產公允價值之資訊內涵將顯著提昇（王炫斌與林嬋娟，2018；Muller, Riedl and Sellhorn 2015）。然而，先前研究僅針對企業是否採用外部鑑價報告（即審計準則公報第53號公報定義管理階層專家）做為公允價值之依據來源分析，而無法獲得查核人員是否諮詢獨立不動產鑑價師（即審計準則公報第71號公報定義查核人員專家）協助驗證相關資訊。查核人員基於查核目的額外諮詢協助時，查核人員專家可能較管理階層專家更具獨立性或更貼近查核之需求。然而，受限於會計師查核程序係為非公開資訊，故先前文獻較難以直接驗證其效應。當會計師將其列入關鍵查核事項時，則須詳細列出如何執行各項查核工作以因應風險，包含會計師是否額外諮詢獨立鑑價師協助，這些資訊於過去較難直接從財務報告及查核報告中獲悉，使本研究可藉此驗證，當市場獲悉存在查核人員專家對公允價值資訊內涵是否會有顯著影響。

本研究根據Muller et al. (2015)與Lourenco and Curto (2008)建立投資性不動產公允價值價值攸關性之實證模型，並納入是否列入關鍵查核事項（*KAM*）及是否諮詢查核人員專家（*CPAExp*）之虛擬變數及交乘項，最後利用交乘項係數 β_2 驗證假說。

$$\begin{aligned}
 MVE_{it} &= \beta_0 + \beta_1 IP_FV_{it} + \beta_2 KAM_{it} + \beta_3 IP_FV * KAM_{it} + \beta_4 OA_{it} \\
 &\quad + \beta_5 LIAB_{it} + \beta_6 NI_{it} + \beta_7 NUMSHARE_{it} + \eta_{it} \\
 MVE_{it} &= \beta_0 + \beta_1 IP_FV_{it} + \beta_2 CPAExp_{it} + \beta_3 IP_FV * CPAExp_{it} + \beta_4 OA_{it} \\
 &\quad + \beta_5 LIAB_{it} + \beta_6 NI_{it} + \beta_7 NUMSHARE_{it} + \eta_{it}
 \end{aligned}$$

本研究以2017年至2020年間我國上市櫃且持有投資性不動產達總資產10%以上之非金融企業作為研究對象，觀察投資性不動產公允價值資訊內涵是否受到會計師將投資性不動產公允價值評估列入關鍵查核事項及其相關內容之影響。實證結果發現，一、相較於固定資產之價值攸關性，投資性不動產帳面價值及公允價值之價值攸關性顯著較低，表示投資人對投資性不動產之資訊可靠性仍存有疑慮。然而，相較於帳面價值，公允價值資訊較具價值攸關性；二、若會計師將投資性不動產公允價值列入關鍵查核事項時，公允價值之價值攸關性顯著較高；三、發現部分的證據支持，當會計師於關鍵查核事項因應中提及有諮詢外部鑑價時，公允價值之價值攸關性會顯著較高。總體而言，實證結果發現，會計師將投資性不動產相關議題列入關鍵查核事項或提及外部鑑價時，對投資性不動產公允價值資訊內涵有所提昇，表示關鍵查核事項之資訊對財報使用者投資決策具有顯著影響。

本研究具有以下幾點研究貢獻：一、針對關鍵查核事項經濟後果之學術研究，本研究以投資性不動產為主題，探討列入關鍵查核事項及其敘述內容（是否諮詢外部鑑價）是否會對財報使用者投資決策造成影響，提供初步之實證證據。先前研究大多並未細分關鍵查核事項之類型，或以較常見的幾類作為研究對象，較易受到不同企業存在不同商業模式或不同的查核情況，造成實證結果的干擾。而投資性不動產定義明確，企業持有這類資產的標的較具可比較性，故本研究能協助學術界與實務界瞭解關鍵查核事項之影響；二、本研究可提供會計師諮詢外部專家協助查核工作之實證證據。投資性不動產是非金融性資產之會計準則導入公允價值會計的少數實例，無論採用何種後續衡量基礎，附註揭露皆須提供最新的公允價值資訊，對於財報編製者及查核團隊皆是前所未有的任務。為了提高相關資訊品質，勢必與其他專家合作。然而，在過去查核報告未列關鍵查核事項時，外部使用者無從觀察是否有外部專家協助查核工作之情況，故本研究可提供導入查核人員專家對價值內涵影響之實證證據。



會計師參加社會網絡對關鍵查核事項揭露內容之影響

劉若蘭

國立臺中科技大學會計資訊系

翁慈青

逢甲大學會計學系

紀信義

國立中興大學會計學系

在知識管理上，由於會計師事務所是一個高度知識密集的產業，外部資源近年來受到審計研究的重視與討論。以往文獻指出四大會計師事務所大量投資建構全球審計網絡，較能協助旗下的會計師提升審計品質，形成專屬的知識網路(Beck, Gunn, and Hallman, 2019; Carson, 2009)。雖然會計師事務所內部能夠自行建立鏈結網絡，將專業知識存在於事務所內，讓不同地區的辦公室分享專屬的審計知識及查帳科技，但是當小型會計師事務所無法自行發展所需的資源時，則必須從外部獲取適切的會計專業知識與資訊，才能應付日益複雜的會計處理程序，因此，會計師公會、聯盟被視為會計師/事務所取得競爭優勢及專業知識的重要管道之一。

在台灣，會計師公會全國聯合會(以下稱全聯會)只有4個會員，分別是臺灣省公會、台北市公會、高雄市公會、臺中市公會，所有在台灣執業的會計師皆須加入其中一個公會¹，公會提供全台灣所有執業會計師進修學習課程，並架構網絡平台，促進個人會計師之間的交流。另根據公會資料顯示，許多中小型事務所個人會計師加入超過一個公會，因此，這亦可能是非四大個人會計師尋求資源的另一種方式。除了透過會計師公會增加審計專業知識外，個人會計師亦能透過加入扶輪社、獅子會等民間社會網絡組織來增加客戶來源，並藉此提升對於各類產業的人脈鏈結。Bills, Cunningham, and Myers (2016)發現會計聯盟可以提供豐富資源給會計師成員，並協助小型會計師事務所增強審計技能，提升小型會計師事務所專業審計能力，為審計品質帶來正向的影響，並提升審計公費。如此，會計師個人參與多個會計師公會與民間社團組織(如，獅子會或扶輪社)是否可以提升查核報告品質，成為一個重要的審計研究議題。

由於關鍵查核事項為新式查核報告的重點，會計師得依照其對所查核之產業與公司瞭解與風險評估後，就其專業判斷與溝通，將受查客戶高度關注事項列置於查核報告中，藉此提高會計師

¹ 感謝研究生助理洪子晴、陳冠禎、吳佳霖及吳俊吉等協助會計師公會的資料蒐集與彙整，特此表達感謝之意。

¹ 全聯會理事長是由130多個會員代表選舉產生，一般的執業會員不在全聯會，而隸屬地方公會。

查核報告之溝通價值(Asbahr and Ruhnke, 2019)。一旦公司發生財務報導重大誤述時，關鍵查核事項揭露相關的內容愈多，會計師的訴訟責任則會愈低(Brown, Majors and Peecher, 2015; Brasel, Doxey, Grenier and Reffett, 2016)。由於關鍵查核事項之揭露程度將會受到會計師個人專業能力影響(曾家璿、史雅男，2019)，而會計師參加社會網路組織可以提升本身與各類產業的人脈鏈結，以及審計技能(Bills et al., 2106)，因此，會計師個人的社會網路鏈結是否影響關鍵查核事項揭露之內容敘述詳細度及風險揭露程度，以及非四大會計師事務所的會計師藉由與社會網路組織之鏈結是否能夠提升查核報告品質，增加關鍵查核事項揭露之資訊內容，為本文主要研究研究目的。

本研究以2016年至2019年，台灣上市櫃公司作為研究對象，檢驗個人會計師的社會網路鏈結與查核報告中關鍵查核事項之溝通的關聯性。會計師參與會計網路組織數以主查及副查會計師加入會計師公會及民間社團組織之合計數，其中公會一共有四個公會，民間社團組織則以獅子會、扶輪社、青商會、同濟社四大社團為主，藉此檢測會計師的社會網路屬性。由於會計師決定加入社會網路組織的因素無法直接被觀察，可能會造成會計師參與社會網路組織數變數存在內生性而導致偏誤的估計。為解決此一問題，本研究將參考Wooldridge (2002)的工具變數估計法，以二階段最小平方方法(2SLS)處理此內生解釋變數存在於關鍵查核事項的問題。

實證結果發現當個人會計師參與公會及民間團體組織數目愈多時，揭露關鍵查核事項內容的詳細程度愈高，而且愈會揭露風險性查核事項。非四大會計師揭露關鍵查核事項內容的詳細程度、以及揭露風險性查核事項的機會較低，但非四大會計師參與社會網路組織愈多，則愈能夠提升關鍵查核事項內容的詳細程度與風險性查核事項的揭露。本結果說明會計師與外界組織的網路鏈結可以提升查核報告的資訊內容。另外，會計師同時參與公會與民間社團組織，相較於僅參與會計師公會者，能夠提供較詳細的關鍵查核事項內容、以及揭露風險性查核事項，表示會計師除了透過公會提供之教育訓練資源外，也可利用與民間社團組織之連結，吸收更多產業相關知識與建立人脈，強化自身的審計技能、提升查核報告之核心價值。

本研究主要研究貢獻為，以會計師的角度探討個人會計師是否可以透過參與多個會計師公會與民間社團組織，拓展與各產業的鏈結，提升本身的專業技能與其他領域的產業知識，進而提升查核報告的資訊透明度。本文對於企業具有管理意涵，有助於企業欲提高資訊透明度時所可能採取之決策，也可參考個人會計師的社會網路組織之背景來做為委任簽證會計師的評估依據，讓報表使用者藉由查核報告內容可以瞭解企業相關之重要風險與攸關的資訊。本文也可供主管機關參考，鼓勵個人會計師參與社會網路組織提升產業知識鏈結，建議會計師公會與民間組織提供更多的會員經驗交流服務，促進審計知識之傳播。



管理者能力與企業社會責任報告 有助於改善中國空氣品質

侍台誠

蔡麗雯

輔仁大學會計學系助理教授

輔仁大學會計學系助理教授

2015年11月27日起一連四天，北京持續被灰濛濛的霧霾席捲吞沒，當地監測到的空氣品質指標(Air Quality Index, AQI)屬危害人體健康等級，政府因此下令停課、禁止特定車輛行駛並呼籲民眾不要外出。不清潔能源的過度使用是中國霧霾產生主因，但中國經濟成長長期依賴廉價煤炭能源，以犧牲擁抱藍天方式換取都市發展，可是隨著北京與東北城市「空氣末日」出現次數日漸頻繁引爆民怨，迫使政府不得不祭出霧霾整治策略以解決長期嚴重空污問題，而這段期間正好國際上對企業社會責任(Corporate Social Responsibility, CSR)意識抬頭，中國企業若要與世界各國進行經貿往來，常會遇到國外客戶要求調查公司CSR的落實情形，因此CSR儼然已成企業競爭訂單的入場券，由於CSR涉及經濟、社會、環境等領域，故引導企業經營融入CSR，藉以清除貿易壁壘並同時達到環境保護目的，成了中國政府傾全力推動CSR的重要理由。不過和多數國家CSR是由民間推動不同，中國對CSR的倡導是由政府當領頭羊，從中央到地方政府層層傳遞，且在2012年多數央企即已建立CSR制度，中國政府於是順勢將CSR政策導向國企與民企，除了要求企業必須承擔社會責任外，更加強推動對CSR政策的立法。

學術上的「契約理論」主張透過CSR報告向利害關係人傳遞公司是否落實經濟、環保與社會責任的訊息，使公司在外部力量監督下善盡社會責任；「衝突化解假說」發現公司投資CSR活動雖然會衍生出成本，但公司有能力在與利害關係人利益衝突間取得平衡；「利害關係人理論」認為公司可以藉由CSR活動的參與，和利害關係人建立良好關係，進而取得更多外部資源，為公司獲利能力的提升添翼(Wood and Jones 1995; McGuire, Sundgren, and Schneeweis 1988; Barnea and Rubin 2010)。不過「委託代理理論」及「過度投資假說」認為公司管理階層與大股東參與CSR活動的動機，可能僅是為了享受溫情效應，並賺取個人名聲或謀求政治利益，在這種心態下，公司致力於CSR活動或出具CSR報告，更多可能是為了漂綠並建立正面的社會形象，且可能濫用

公司資源從事CSR投資，損及利害關係人的權益(Friedman 1970; Argenti and Druckenmiller 2004; Fombrun 2005; Hillenbrand and Money 2007; Barnea and Rubin 2010)。

隨著氣候變遷加劇，中國宣布希望能在2060年前實現碳中和，但一個高度使用能源的國家，是否能透過相關立法與社會道德力量，引導企業增加綠色能源的使用，並提高廢氣排放的淨化處理意識與作為，引發本文的研究動機，並提出「假說H1：在其他條件不變下，企業社會責任報告品質愈高，愈能減輕企業註冊地所在省份的空氣污染狀況。」再者，中國在2014年大幅修訂《環境保護法》，不僅開放檢舉污染環境和破壞生態企業的吹哨機制，而且強制要求高污染產業必須公開揭露環境資訊，同時允許對污染企業按日連續處罰，並對協助企業數據造假的環境監管機構究責，這些監管力道與資訊揭露的強化，使企業一旦違法不僅得面臨懲處，更會對管理者聲譽帶來負面影響，故本文也提出「假說H2：在其他條件不變下，管理者能力愈強，愈能減輕企業註冊地所在省份的空氣污染狀況。」以及「假說H3：在其他條件不變下，企業社會責任報告品質愈高且管理者能力愈強，對於減輕企業註冊地所在省份的空氣污染狀況能產生增額影響力。」

本文採最小平方方法執行迴歸，並以第(1)式模型探討假說H1及H2（不包含CSRMA）與H3（含CSRMA）。

$$\begin{aligned}
 AQI_{it} = & \alpha_0 + \alpha_1 CSR_{it} + \alpha_2 MA_{it} + \alpha_3 CSRMA_{it} + \alpha_4 SOE \\
 & + \alpha_5 DUAL_{it} + \alpha_6 IND_{it} + \alpha_7 BIG10_{it} \\
 & + \alpha_8 TOBINQ_{it} + \alpha_9 CFO_{it} + \alpha_{10} ROA_{it} \\
 & + \alpha_{11} SIZE_{it} + \alpha_{12} LEV_{it} + \alpha_{13} OPACITY_{it} \\
 & + \sum_j \alpha_j INDUSTRY_{it} + \sum_k \alpha_k YEAR_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned} \quad (1)$$

其中， α 's為迴歸係數，下標*i*代表公司別、*t*年度別、*j*產業別個數、*k*年度別個數。*MA*管理者能力、*SOE*國有企業、*DUAL*董事長兼任總經理、*IND*獨立董事席次比率、*BIG10*十大會計師事務所、*TOBINQ*成長機會、*CFO*營業活動現金流量、*ROA*資產報酬率、*SIZE*公司規模、*LEV*長期負債比率、*OPACITY*資訊透明度、*IND*產業別、*YEAR*年度別。

研究發現高品質的CSR報告及優秀的管理者，對於空氣污染的防制確實能發揮改善作用，且在重度污染產業尤其明顯；另外，企業主動依照《GRI永續性報導準則》編製CSR報告，相較於被動由外部機構評比CSR報告品質，更能觀察到對空氣品質改善的成效。本文為首篇同時將CSR報告品質與管理者能力對空污改善議題結合探討的文章，實證結果除可延伸管理者能力及企業社



會責任議題的研究外，中國身為世界上最大的碳排放國，為了整頓空污在不斷推出各種嚴竣的立法外，要求CSR報告揭露更多環境保護資訊也是目前政策的推行方向，然而這樣的作法究竟能否達到政策成效，尚無相關研究可供佐證，故本文的研究發現可提供中國政府未來訂定或修改相關法規時的施政參考。另外，企業聘任優秀管理者往往需要以給付更高的薪酬或獎勵作為代價，本文發現優秀的管理人才才能協助公司在環境保護上善盡企業責任，幫助公司建立正面形象，因此建議公司在尋覓管理人才時，不應以成本作為唯一考量，也因思考優秀管理人員能為公司創造有形與無形的企業價值。

參考文獻

- Argenti, P. A., and B. Druckenmiller. 2004. Reputation and the corporate brand. *Corporate Reputation Review* 6 (4): 368-374.
- Barnea, A., and A. Rubin. 2010. Corporate social responsibility as a conflict between shareholders. *Journal of Business Ethics* 97 (1): 71-86.
- Fombrun, C. J. 2005. A world of reputation research, analysis and thinking — Building corporate reputation through CSR initiatives: Evolving standards. *Corporate Reputation Review* 8 (1): 7-12.
- Friedman, M. 1970. The social responsibility of business is to increase its profit. *New York Time Magazine* (September 13): 122-126.
- Hillenbrand, C., and K. Money. 2007. Corporate responsibility and corporate reputation: Two separate concepts or two side of the same coin? *Corporate Reputation Review* 10 (4): 261-277.
- McGuire, J. B., A. Sundgren, and T. Schneeweis. 1988. Corporate social responsibility and firm financial performance. *The Academy of Management Journal* 31 (4): 854-872.
- Wood, D. J., and R. E. Jones. 1995. Stakeholder mismatching: A theoretical problem in empirical research on corporate social performance. *The International Journal of Organizational Analysis* 3 (3): 229-267.

20年前台灣會計產業的關鍵推手， 內部稽核之父~林柄滄會計師

作育英才無數，擁有宏觀洞見及膽識，推動台灣優秀人才進行國際訓練，不遺餘力

勤業眾信聯合會計師事務所 提供

走過台灣歷史，有許多非常傑出的會計師人才，其中有一位關鍵推手，就是林柄滄會計師。林柄滄會計師擁有濃厚的學者氣息，一點都不像善於周旋商場的商業人士；除了在會計師公會擔任過常務理事與職業道德委員會主任委員職務，同時也在台大會計系與東吳會研所授課二十餘年，作育無數英才。此外，林會計師有鑒於內部稽核對企業經營管理扮演舉足輕重的角色，便參照「美國國際內部稽核協會」之組織型態與宗旨，發起設立「中華民國內部稽核協會」，並積極參與國際內部稽核活動、推動國際內部稽核師〔Certified Internal Auditors(CIA)〕證照考試制度，讓台灣各大企業對內部稽核的重視度大幅提升，其付出與貢獻良多，遂有「台灣內部稽核之父」之稱。

2003年林柄滄先生教育基金會成立

2003年林柄滄會計師在促成勤業和眾信

兩大會計師事務所合併簽約後，英年早逝，原眾信會計師事務所的同仁感念林柄滄會計師奉獻一生於會計審計領域的偉大貢獻，除由事務所發行「會計界的良心林柄滄會計師紀念文集」以茲紀念外；另由眾信會計師事務所、勤業會計師事務所、林會計師遺族、Deloitte亞太總部，以及多位眾信同仁發起設立「林柄滄先生紀念教育基金會」。林會計師幼年失怙，貧困苦讀，他如遇到清寒或優秀學生時，常給予精神上的鼓勵與金錢方面的贊助，也因此基金會設立宗旨以捐助各大學會計系所學生、教授之獎學金或研究費為主，另以舉辦有關教育、學術活動為輔，時至今日已幫助無數校園師生深化商學及會計相關領域之專業，而基金會創立至今已屆20週年，為紀念林柄滄會計師並發揚其理念，更舉辦「20週年紀念茶會暨捐贈儀式」，邀請林柄滄先生之得意門生-勤業眾信聯合會計師事務所前總裁賴冠仲會計師，



共憶過往與林柄滄先生之時光，本次活動亦捐贈貳百萬元予四所大學會計系，透過捐資興學持續作育無數商業及會計英才。

The quality of a firm is equal to the quality of its people

「追求卓越是一項永無止盡的工作。必須在誠信及正直的價值觀基礎上，不斷創新服務，並發揮團隊力量，此外風險控管更是不可或缺。」林會計師諄諄教誨，歷經20年頭不衰反盛；勤業眾信的結合，是一個難得的契機，歷經20年來有效整合，無論在審計、電腦審計、風險控管、稅務、公司法、財務顧問及管理顧問，事務所上下同仁努力發揮結合的預期綜效，勇於接受挑戰這一項看似簡單卻不容易的任務。

「卓越的事務所是一個願景，要如何達成這個偉大的願景，需要明確的目標及策略。最重要的是每一位執業會計師要擴大視野，開放心胸，從自身做一些心理改建，進而合力推動事務所的變革。」林會計師耳提面命語錄如昨日鐘聲，言猶在耳，20年來結合後的勤業眾信聯合會計師事務所同仁也是如此戰戰兢兢，恪守本分，以創造歷史的心情，共同打拼。

財經環境仍有利會計師業發展

如今的財經環境，雖不若20年前，當時是新商業銀行及綜合證券商紛紛設立，也帶動其

他中小型企業股票上市櫃的熱潮，需要會計師輔導內部控制及內部稽核制度、高品質及系統化的會計制度。近幾年，隨著永續議題當道，同時面對國際法令法規及法遵環境瞬息萬變，如何輔導各行各業符合國際標準的「合規管理系統」(Compliance Management Systems)已成為接軌國際合規管理趨勢的最佳實務，也是會計師業務中風險管理服務及永續確信服務(包括永續面、法務面及監理面)重要的一環。為強化企業法遵治理，提升永續效能，企業除了創新營運業務與拓展藍海商機之外，更須建構一套全面、精準、數位化且有效的合規程式與監管制度、訂定合規文化與加強監測，以加速企業洞察法遵趨勢，掌握合規的潮流，如此財經環境仍有利於會計師業的發展。

林柄滄會計師 個人生平事蹟

1941年生、彰化人

就讀彰化高商、臺灣大學商學系、美國密蘇里大學會計碩士、菲律賓亞洲管理學院管理發展研究班結業。

26歲 考取會計師狀元、27歲當會計師

36歲 加入眾信，任教於臺灣大學、東吳大學，出版《會計大戰》、《內部稽核業準則》等逾12本著作

47歲 內部稽核協會創會理事長，推動CIA證照考試制度

48歲 簽入國際事務所DRT(Deloitte Ross Tohmatsu)

49歲 獲選世界名人錄

61歲 勤業眾信結合契約簽訂

62歲 因病辭世

中華民國會計師公會全國聯合會會務活動

全國聯合會 提供

111年12月9日，本會舉辦「111年度紀律研討會」。



黃奕睿理事長致詞



111年12月23日(星期五)下午2時，五公會與財政部賦稅署合辦「會計師稅務座談會」，本會黃理事長率公會代表參加，透過雙方溝通交流，使稅務法規及稅政相關作業更臻完善。



111年12月24日(星期六)，本會舉辦非執業會員招募聯誼餐會。↓



黃奕睿理事長(右)與林玉君主任委員合影。





會務活動集錦 >>

111年12月27日(星期二)本會與東吳大學法學院，合辦第十三屆「稅務實務問題研討會－所得稅法實務問題探討」。



財政部李慶華次長致詞。



黃奕睿理事長致詞。

111年12月30日舉辦「111下半年最新稅務法令與實務解析」課程，會計師十分踴躍參加。



講師徐俊賢會計師精闢解說。



112年1月4日本會、醫師、牙醫師、中醫師公會全聯會、全國律師聯合會、全國建築師公會及玉山銀行，舉辦六師攜手玉山「第11屆春暖人間愛心捐血救人公益活動」。



黃奕睿理事長致詞。



五公會尾牙活動



黃奕睿理事長致詞。



舉杯同賀佳節快樂。

本會與台北市會計師公會於112年2月4日(星期六)下午6時，假臺大醫院國際會議中心2樓庭園會館，舉行112年「新春團拜聯誼餐敘」活動。



理事長們與臺北國稅局合唱團精彩演出。

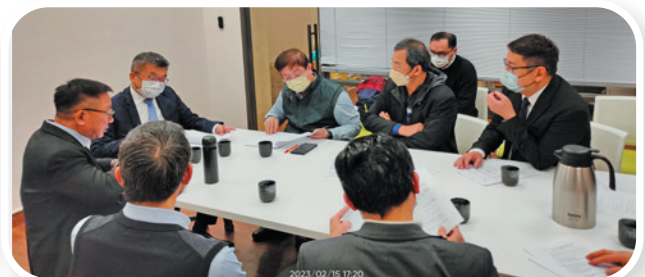


賀聯誼餐會圓滿成功。



臺中市公會郭聰達理事長、高雄市公會李春宗理事長、全聯會黃奕睿理事長、台北市公會傅文芳理事長、臺灣省公會楊永成理事長、中華稅協陳志光理事長(由左至右)高歌歡唱。

拜訪立法院副院長



112年2月15日本會黃理事長奕睿、張副理事長威珍、劉副理事長昇昌、江副理事長忠儀、稅制稅務委員會陳主任委員世洋、省公會楊理事長永成、北市公會傅理事長文芳、高市公會李建成監事長、中市公會郭理事長聰達，拜訪立法院蔡其昌副院長。

臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

★ 辦理多場「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動 ★



★拜會主管機關★



本會林于聖監事、廖婉清主委、蕭淑貞委員及桃園市稅務代理人協會戴佐梅理事長協同拜會財政部北區國稅局及桃園分局，敬邀局長及分局長出席「112年北區新春團拜」活動。

★財政部111年統一發票盃暨國民法官新制路跑活動★



★開南大學實習學生媒合活動★

★拜訪明新科技大學管理學院院長★



★辦理各項講習會★





會務活動集錦 >>

★辦理三區稅務座談會★



★111年紀律論壇暨南區會計師節旅遊活動★



★111年度北區會計師節聯誼活動★



★111年度紀律研討會暨秋冬三日遊★



★112年三區新春團拜暨專題演講會★





台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



111年11月2日本會新成立召開永續發展委員會。



111年11月22日理事長拜訪臺北國稅局中正分局吳麗芬局長及松山分局詹朝財分局長。



111年11月23日宋秀玲局長至本會理事會致贈前庭廣場樹木感謝狀。



→111年11月29日舉辦『應收帳款及營業收入查核實務』講習會。



111年11月7日及11月11日舉辦『新修訂企業會計準則公報第十五號之重點解析』及『最新資訊安全治理規定及內控建置』講習會。



←111年11月28日舉辦『各項員工獎酬之會計處理及稅務影響』講習會。



111年11月29日舉辦「111年度國稅法規暨稽徵實務座談會」。



會務活動集錦 >>



111年11月30日理事長拜訪臺北商業大學財稅系楊葉承系主任及會資系江淑玲系主任。



111年12月2日本會與臺北市政府產業發展局合辦「台北創新創業政策行動報告說明會」。



112年12月4、5日舉辦台中二日遊活動。



111年12月14日理事長拜訪將退休的臺北國稅局大安分局林曉琴分局長。



111年12月14日舉辦「法院輪辦案件實務講習與經驗分享座談會」。



111年12月20日財政部臺北國稅局信義分局於新址舉行揭牌典禮。



111年12月23日至南機場樂活園地白米捐贈活動。



111年12月26日舉辦111年度「會計師紀律論壇」講習會。



111年12月27日舉辦本會輪值會計師歲末檢討暨交流餐會。



111年12月28日舉辦『保險業會計處理之新挑戰-接軌IFRS 17』講習會。

←111年12月27日舉辦『新修訂企業會計準則第15號「金融工具」講習會。



111年12月29日本會與財政部臺北國稅局及國立臺北商業大學財政稅務系合辦「鑑識會計與稅務犯罪」講習會。



111年12月29日「大陸台商企業退場機制評估與建議」講習會。



112年1月6日舉辦「信義分局歲末稅務宣導暨業務交流茶會」。



112年1月6日與高嘉瑜立委舉辦白米捐贈活動。



112年1月6日與林昶佐立委舉辦白米捐贈活動。



←↓112年1月7日與費鴻泰立委及曾銘宗立委舉辦白米捐贈活動。



←112年1月7日與吳思瑤立委舉辦白米捐贈活動。



←→112年1月9日與林奕華立委舉辦白米捐贈活動。





會務活動集錦 >>



112年1月14日贊助秦慧珠市議員公益園遊會白米。



112年1月17日芥菜種會白米捐贈活動。



112年2月4日本會及全國聯合會舉行112年「新春團拜聯誼餐敘」活動。



112年2月7日本會舉辦「2023會計教育向下扎根」一日營。



高雄市會計師公會會務活動

高雄市會計師公會 提供

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎111.11.8 與高雄國稅局合辦「111年度稅務聯繫座談會」，會員踴躍提案，交流熱絡。



◎111.11.9 義守大學會計系一行師生參訪高雄公會及日正聯合會計師事務所。



◎111.11.23 義守大學面試徵才活動，學生積極參與，校方表示感謝公會及會計師事務所提供實習機會讓學生有更多實務經驗。



◎111.11.25特聘「金屬工業研究發展中心」林原誌博士擔任講座「ESG的綠色永續濟與實務經驗分享」講習會。



◎111.12.2 向下扎根系列-由李理事長春宗帶領專教委員前往~高雄高商與師生進行簡介~





會務活動集錦 >>

★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎111.12.3-4「財政部111 統一發票盃暨國民法官 跑活動」結合台南山上花園水道博物館兩日遊。



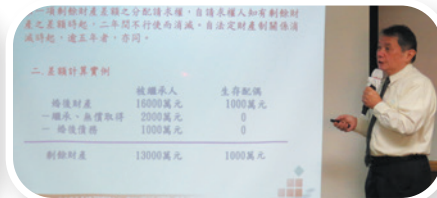
◎111.12.8由本會稅制稅務法規委員會謝主任委員 宗翰帶領委員一同前往財政部高雄國稅局致贈工商日誌。



◎111.12.9鳳山商工一行師生參訪高雄公會及資誠聯合會計師事務所。



◎111.12.14、21、28邀請黃振國 老師擔任「遺產稅與繼承財產之規劃實務」講習會講師。



◎111.12.14由李理事長 春宗帶領常務理監事一同前往財政部南區國稅局致贈工商日誌。



◎111.12.16特邀請高雄市政府經濟發展局-呂英輝 股長擔任「111年度公司法暨公司登記實務講習會」講師。



★ 高雄市會計師公會 會務活動集錦 ★

◎111.12.19向下扎根系列-鳳山高中專題演講。



◎111.12.22「111年度會員執業意見交換與經驗分享座談會」由謝副理事長 宗翰及杜育任會計師擔任講師分享執業經驗，與會會計師表示收穫滿滿。



◎112.1.4六師公會攜手玉山銀行辦理「第11屆春暖人間愛心捐血救人公益活動」，會計師們紛紛捲起袖子，一起捐出熱血！



◎112.1.10 前往由李理事長春宗、陳副理事長 良銘、謝副理事長 宗翰及李監事長 建成一同到淨覺育幼院關懷，並捐贈善款及給小朋友之禮物。



◎112.1.16由國際暨兩岸委員會曾主委 之繁偕同理事長及副理事長與廈門註冊會計師協會進行視訊交流會。

◎112.2.1「112年度新春聯誼餐敘」並邀請財政部高雄國稅局陳組長 燕凌專題演講。



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



111年11月22日本會代表出席參加財政部中區國稅局民權稽徵所舉辦「拒私菸 e同迺夜市」暨防制菸品稅捐逃漏宣導活動公開抽獎見證。



111年11月29日會計師公會舉辦「111年度中區稅務座談會」。



111年12月1日本會代表到逢甲大學演講「會計系職涯分享與會計師實務分享」。



111年12月2日舉辦「如何善用股權獎勵留住人才——以股份做為員工勵之法令及財稅處理解析」講習會。



111年12月5日民權沙鹿會計師聯誼會舉辦「稅務宣導、座談會暨台中新社莊園健行踏青活動」。



111年12月6日會計師公會舉辦「資深年長及輪值會計師聯誼餐會」。



111年12月7日會計師公會至僑光科技大學演講「會計系職涯分享與會計師實務分享」。



111年12月13日大屯東山會計師聯誼會舉辦「租稅宣導-房地合一2.0法令說明與CFC和網路賣家稅籍登記新制暨星月大地健行活動」。



111年12月25日會計師公會出席臺中市第四屆市長宣誓就職及一級機關首長布達典禮。



112年1月4日第11屆「六師攜手玉山快樂捐血讓愛相隨公益活動」—臺中場。



112年1月7日會計師公會與陳超明立法委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月8日會計師公會與蔡其昌副院長合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月11日本會代表出席臺中市政府地方稅務局舉辦「愛蓮說」創作歌曲分享會暨「中稅橋樑誠信宣言」簽署儀式。



112年1月12日會計師公會與謝衣鳳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動二場次。



112年1月13日會計師公會與社會局合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月16日會計師公會與楊瓊瓔委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



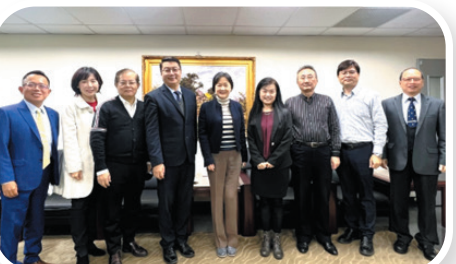
112年1月17日會計師公會與南投縣政府合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月17日會計師公會與黃秀芳委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月18日會計師公會與江啟臣委員合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」白米捐贈活動。



112年1月19日會計師公會拜訪財政部中區國稅局局長。



會務活動集錦 >>



112年1月31日會計師公會拜訪財政部中區國稅局臺中分局。



112年2月1日會計師公會拜訪財政部中區國稅局豐原分局。



112年2月3日會計師公會拜訪財政部中區國稅局大智稽徵所。



112年2月4日會計師公會拜訪財政部中區國稅局東勢稽徵所。



112年2月6日會計師公會拜訪財政部中區國稅局民權、東山、沙鹿稽徵所。



112年2月7日會計師公會拜訪財政部中區國稅局大屯稽徵所。



←↓112年2月9日會計師公會舉辦112年度新春團拜暨專題演講聯誼餐會。



112年2月7日會計師公會舉辦「成本表編製及成本查核重點實務」上午及下午場講習會第一場次。



112年2月16日財政部中區國稅局臺中分局拜訪本會。





臺灣省會計師公會愛心送暖

臺灣省會計師公會公益公關委員會

111年歲末，臺灣省會計師公會公益公關委員會於2022年12月21日，帶著助人為快樂之本的心情，前往需要幫助的機構送暖，第一站我們來到：

財團法人新北市私立樂山園社會福利慈善事業基金會 附設樂山教養院

樂山教養院建立於1934年，至今已近90年歷史，位於環境清幽恬靜的八里山區。一進入院區，映入眼簾的是歷史悠久的日式建築，很難想像此處是由英籍傳教士戴仁壽醫師為了照顧痲瘋病患所興建的場所，基督禮拜堂的設計空間，讓患者得到另一份精神慰藉。

院內收容的病患已從痲瘋病患轉型成多重身心障礙患者，可收容人數為200人，目前收容人數約126人，佔全國身心障礙人口數之最。

樂山教養院將每一位院生視如己出的照護，不僅僅是吃飽喝足這種最基本的生理需求，連同心靈層面的喜怒哀樂以及自信心的培養也費盡心思；在生活輔



院生舞蹈訓練



體適能訓練

導上，提供生活自理能力訓練及基本日常知能學習，輔以多樣學習刺激經驗與多感官活動誘發探索動機，配合社區參與與融入，促進生活品質的提升。在技能培訓上，有洗衣、清潔、農藝、烘焙和手作班的訓練，培養相關職業技能學習與增能訓練。而對於重度多重障礙的院生提供適切的輔具支持、身體照護、特殊需求膳



會務活動集錦 >>

食、健康相關維護與適度的復健訓練及多元化活動參與。

院內定期會安排多元適性課程以誘發院生探索動機，如適應體適能是透過國立體育大學的學生以遊戲的方式帶領院生一起進行仰臥起坐、體能訓練以及球類運動，增進體能也充滿趣味；舞蹈治療則是透過節奏、接觸及口語指導的過程中，促進院生情緒、身體、認知和社會整合能力；最有趣的莫過於藝術治療，利用創作活動來表達個人情緒情感之意念，特別是口語無法表達的感覺，也提供口語之外的溝通管道，院內也集院生之作品作成文創小物，讓更多人看見。

拜訪之餘，幾位委員也掏腰包購買文創小品支持樂山，帶著滿心感動繼續前往下一站～



文創小物

您的支持，是樂山的動力

戶名：財團法人新北市私立樂山園社會福利慈善事業基金會附設樂山教養院

立帳郵局：八里郵局 (700)

帳號：2441254-0329391

新北市立八里愛心教養院

愛心教養院建立於1983年，是新北市唯一公辦公營的身心障礙機構，專門收容2歲至18歲領有重度身心障礙的新北市兒童及青少年。

院方透過短片介紹愛心教養院的緣起以及照護院生的日常，令人印象深刻的是院生的洗澡片段。對於長期臥床全需他人協助的院生來說，洗澡是一件極需他人完全服務的困難任務。從一開始移動院生到洗澡床上，洗澡時要一邊叫喚院生名字，一邊告知現在正



現代專業化愛心洗澡

(新北市立八里愛心教養院提供並同意使用)

在為其做的是甚麼動作，讓其有參與感及安全感，增進其服務動作的預期心理，減少不當張力帶來的不適感。洗澡後要仔細擦乾全身，包含皮膚交疊處、指縫和耳朵等，並吹乾頭髮。這整個過程中，原先移動院生要靠人力，現在有懸吊式移位機來協助，原先採簡易盆浴，現在有洗澡床減少感染風險，一一體現先進的輔具設備能給予院生更專業的沐浴及照護技術，也大大降低照護者的職業傷害。

另一個讓人較難體會的是吃東西這件事，在詢問院方所需的物資時有提及增稠配方，使食物的調理傾向稠狀，較不易噎到。原來對於重度或極重度的多重障礙且大多為腦性麻痺患者來說，神經肌肉動作的控制異常，再加上受限於認知、語言、動作等等因素，使院生無法主動表達對食物的偏好或困難不適，而在餵食的當下，餵食者亦無法了解院生是否出現吞嚥困難的情形。為解決這個問題，院內安全吞嚥小組提出了「吞嚥安全守護計畫」，其中包含了：建置個案進食服務流程、安全吞嚥篩檢方式、協助吞嚥的訓練活動、食物調理標準化、減少用餐速度過快與工作人員餵食注意事項之規範……等等，並針對院內生活服務員定期進行安全吞嚥的餵食訓練課程，以減少因吞嚥障礙出現嚴重併發症之發生率。

說到這兒，不禁對院內照護人員的敬意油然而生，愛心跟耐心缺一不可，才能讓院生擁有「家」的感覺，如同服務宗旨所提及，要保障其最佳的生活品質。



餵食技巧

(新北市立八里愛心教養院提供並同意使用)

認識愛心

官網 <https://www.aihsin.ntpc.gov.tw/>

FB粉絲專頁 <https://www.facebook.com/baliaihsin/>

最後一站愛維養護中心就在愛心教養院下方，我們徒步前往。



新北市愛維養護中心

愛維養護中心是新北市府委託天主教永和耕莘醫院公設民營的重殘養護中心，專門收容18歲至65歲領有重度身心障礙且中低收入戶的新北市居民，並將容易轉介的「自費且有行動能力個案」轉安置至其他機構，審慎管控185個床位。

經社工師介紹，18歲至65歲的重度身障人士是最不受政府照顧的族群，兒童有醫院介入，年長者有長照支持，而中間年齡的族群只能自立自強，這也是為什麼愛維養護中心會出現的原因。

我們在參訪的過程中，巧遇一位住民正在使用眼睛打字，看到我們到來，還打出「你們好」三個字，原來是無法透過手或語音，只能利用眨眼的方式來操作電腦的系統，該系統可增加住民的自信心，也更容易跟人對談，表達自己的心情。科技的進步對某方面無法正常活動的人確實是一大福音，化不可能為可能。這位住民同時也是一名口足畫家，從一開始無法控制力道，不斷咬斷畫筆，到現在能夠構圖及配色，這段路走得艱辛但很有意義。

社工師表示，入住的住民基本上都會在這裡終老，所以要如何讓大家有歸屬感，鼓勵大家發揮自助助人的精神，幫助比自己更弱小的兄弟姊妹們，一直都是愛維的課題，希望透過凝聚各位的向心力，使每一位成員有如處在幸福、安定、充滿愛與關懷的大家庭裡。



眼控滑鼠

您的支持，是愛維的動力

戶名：新北市政府社會局委託天主教耕莘醫療財團法人永和耕莘醫院辦理新北市愛維養護中心

匯款銀行：玉山銀行 永和分行 (808)

帳號：0521-968-156996

受疫情衝擊，這幾年社福團體募款物資及款項陷入困境，以上三個機構都是24小時的照護機構，只得咬緊牙關苦撐，更需要社會大眾的持續捐助，使這些中、重症院生照顧品質得以維持。除了財務面外，照護員人力也是一大考驗，在面對無法準確表達自己需求的院生們，照護員必須付出數倍的心力才能讓被照顧者感到舒適，而人力招募不容易，且流動率偏高，希望有相同理念且願意付出愛心跟耐心的人一起加入守護天使的志工行列。

這天緊鑼密鼓地拜訪，對於照護機構有更深一層的認識，也對這些如天使般默默奉獻的照護員們萬般欽佩，更查覺到自己目前所擁有的一切是無比的幸福！將省公會此行的愛心送暖與大家分享，希望匯集更多愛心，涓滴成流，一起關懷社會，濟弱扶幼！

後記

本會獲邀參加2023年1月18日的原聲國際學院111學年度成果發表會，原聲國際學院你可能沒聽過，但是在維也納聖彼得大教堂的拍手歌你一定聽過，沒錯，他們就是「讓世界聽見玉山唱歌」的原聲合唱團。





社團法人台灣原聲教育協會

由於沒有專屬於原住民的高中，使得學生在國中畢業後，必須離開部落到平地求學，面臨更強烈的學習挫折及適應問題，導致他們不得不放棄學業。因此，2018年成立「原聲國際學院高中部」，以英文與音樂為特色課程，在原住民文化的

根基上，開啟與國際交流連結的機會，期盼孩子成為兼顧部落與世界的族人典範。

在成果發表會中，孩子們一一細數著自己生長的部落歷史，了解祖先們奮鬥的過去以及族人們生存下來的難能可貴，也突破自我挑戰攀登部落神山－西巒大山，完成一次壯舉。在英文版風



述說部落歷史

中奇緣的舞台劇裡，展現戲劇的活力，更在合唱表演裡，綻放歌聲的美妙，這對每天忙於工作，庸庸碌碌的我們，無疑是一場生命的洗禮，領略到人生的多彩多姿以及無窮希望。

隨著疫情的解封，今年暑假，原聲國際學院即將展開美巡，讓全世界聆聽天籟之聲，也讓孩子們開闊視野，朝自己想要的樣子邁進，這是原聲教育協會一直以來的初衷。



舞台劇風中奇緣

您的支持，是原聲的動力

戶名：社團法人台灣原聲教育協會

匯款銀行：兆豐銀行 台北復興分行 (017)

帳號：008-10-53083-0



徵稿啟事

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

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





高級 會計/審計 專業認證

考試科目

高級會計專業認證

中級會計

成本會計、公司法、稅法

高級審計認證

審計學

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：111 12/23 ~ 112 03/31

考試日期：112 05/27(六) ~ 112 05/28(日)

簡章下載：<https://pse.is/4kuqd7>

連絡電話：02-23925077#54



會計教育學院QR Code



會計師公會全聯會QR Code