

國立臺灣大學法律學院法律學研究所



碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

「導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘」

所引發之稅務議題

Tax Issues Arising from the Adoption of IFRS

-How to Deal With the Adjustments of Retained Earnings-

柯宗佑

Tzung-Yo Ko

指導教授：葛克昌 教授

Advisor: Prof. Keh-Chang Gee

中華民國 102 年 7 月

July, 2013

# 國立臺灣大學碩士學位論文

## 口試委員會審定書

「導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘」

所引發之稅務議題

Tax Issues Arising from the Adoption of IFRS

-How to Deal With the Adjustments of Retained Earnings-

本論文係柯宗佑君（學號 r99a21078）在國立臺灣大學法律學系完成之碩士學位論文，於民國 102 年 6 月 7 日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

指導教授： 萬吉昌

口試委員： 林世義

林世義

萬吉昌

王政

# 謝辭



從研一一進來，就知道論文的寫作是一個很艱難的過程，但終於也來到了接近完成的最後一步。首先要感謝我的指導老師葛克昌老師，老師總是在繁忙之際仍撥空與我討論論文，並指點許多重要方向。老師為人和善寬厚治學嚴謹，且對學生們都很好，很高興能做老師的指導學生。同時要感謝台大會計系主任兼研究所所長林世銘與黃土洲兩位教授願意擔任學生的口試委員。雖曾努力研讀過會計學理論但仍力有未逮，感謝林教授對我有疑惑的問題皆耐心的予以解答。黃教授則指出本論文諸多值得再思考之處，使本人有機會得以改進。

研究所這段期間承蒙許多學長、同學甚至是學弟妹的幫忙與照顧，真的很幸運可以進入稅法組這個大家庭。感謝孟彥學長對於國科會的計畫從不給我壓力，也在判決整理的過程中學到許多。感謝孟嬋擔任我論文發表會的主持人，也非常感謝怡鳳學姊，很榮幸能夠在各種研討會活動中為妳們效勞。

感謝在研究室陪伴我寫論文的怡靜、怡潔、如如、奕穎，和你們聊天是很好的舒壓方式。感謝我的摯友小三、戴廷哲、何思穎、涼魚燕、林亞薇，大學和研究所的生活因你們而充實快樂。感謝高中的兄弟林京鴻以及大同小喇叭的各位。感謝宇恬一路的陪伴，一起經歷很多，不論是開心還是難過的。

最後要祝在美國求學的姊姊一切順利，並且感謝我的父母，感謝爸爸提供論文題目，這是完成一篇論文最困難的部分，感謝媽媽辛苦打理家務，讓我能無後顧的求學。希望將來能不負養育之恩。

2013.7

萬才館 2414

# 中文摘要

為與國際接軌，我國上市櫃公司已於 2013 年全面改採國際財務報報導準則 (International Financial Reporting Standards, 簡稱 IFRS)。由於 IFRS 與我國之 ROCGAAP 對於交易之衡量、認列上有許多不一致之地方，而 IFRS1 要求企業應追溯適用 IFRS 之規定(除 17 項得免追溯及 5 項強制排除追溯項目外)，也就是轉換日前所有的交易都須依照 IFRS 之規定溯及的衡量、認列，而 IFRS 與 ROCGAAP 不一致者直接調整保留盈餘。此出現於財務報表中之保留盈餘調整數，在稅法上引起了三個主要問題，第一，該保留盈餘調整數是否該課徵營利事業所得稅；第二，該保留盈餘調整數在兩稅合一制度下對小股東有何影響，是否造成其可扣抵稅額降低、是否對其造成類似變動所得之效果，又小股東有何憲法上權利得以主張？第三，該保留盈餘調整數是否需課徵未分配盈餘稅，又若是保留盈餘調「減」之情形，是否能作為稅基減項？

主管機關針對上述三大問題，從 2009 年開始即不斷在做回應，而 2012 年 12 月公布之最新所得稅法修正草案主要也是為了解決此問題。本文除了蒐集外國立法例外，主要係以稅法原理原則，例如財稅關係、量能原則、信賴保護原則等分析上述三大問題在法理上應如何解決，期待能對此社會關注之重要議題貢獻一己之力。

**關鍵字：**國際財務報報導準則、財稅關係、量能原則、變動所得、信賴保護

# Abstract

To be more in line with international practice, public listed companies in Taiwan have to adopt International Financial Reporting Standards (IFRS) by 2013. Because there are some differences between ROCGAAP and IFRS, adjustments of retained earnings are required to move from previous GAAP to IFRS at the time of first-time adoption.

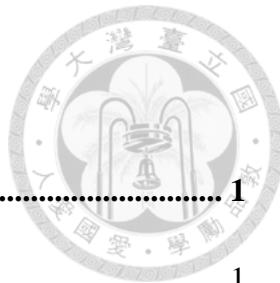
There are several issues that need to be addressed due to the adjustments of retained earnings. For example, whether the adjustments of retained earnings should be taxed or not (including both income tax and income tax on undistributed earnings). Another question is how to deal with the adjustments of retained earnings under the integrated income tax system, especially the problem of variable income.

Competent authorities have responded those issues mentioned above since 2009. The latest revised draft for income tax is also made to solve the same problem. In this paper, the author makes some researches into how other countries deal with, and analyze the problem with principle of legitimate expectation, ability to pay principle, and the relationship between accounting principles and taxation, etc.

**Keywords:** IFRS, ability to pay principle, variable income, principle of legitimate expectation



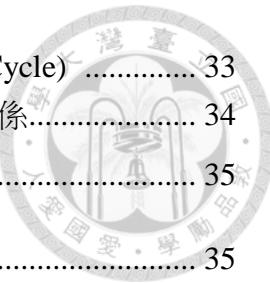
# 目錄



<b>第一章 緒論 .....</b>	<b>1</b>
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究範圍、方法與限制.....	2
第三節 案例事實—為何導入 IFRS 在開帳日會有稅法問題？ .....	3
第一項 IFRS 簡介、導入時程與導入依據 .....	3
第一款 為何要導入 IFRS.....	3
第二款 導入 IFRS 的時程 .....	4
第一目 第一階段 .....	4
第二目 第二階段 .....	4
第三目 導入時程對於本論文之意義 .....	5
第三款 導入 IFRS 之依據.....	6
第二項 為何要調整期初保留盈餘 .....	7
第一款 總論 .....	7
第二款 各論 .....	8
第一目 金融資產 .....	8
第二目 投資性不動產 .....	9
第三目 其他可能調增(減)開帳日期初保留盈餘之項目 .....	10
第三項 導入 IFRS 的兩種方法以及對稅務之衝擊— convergence vs adoption .....	11
第四項 追溯調整保留盈餘可能涉及的課稅依據 .....	12
第四節 論文架構.....	13
<b>第二章 「導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘」應否課徵營利事業所得稅.....</b>	<b>15</b>
第一節 國內文獻整理.....	15



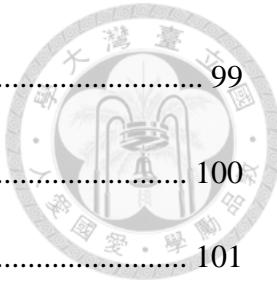
第二節 主管機關歷年以及類似案例之見解.....	17
第一項 主管機關對於是否課徵營所稅之歷年見解 .....	17
主管機關於 2009 年 11 月之見解 .....	17
主管機關於 2011 年 7 月之見解 .....	18
財政部於 2011 年 8 月之見解 .....	18
財政部於 2012 年初之見解 .....	19
第二項 主管機關對類似案例之見解—存貨會計政策變更 .....	19
第一款 導入 IFRS 與 ROCGAAP 修正之關聯.....	19
第二款 存貨會計政策所造成的影响—追溯調增期初保留盈餘 .....	20
第三項 小結 .....	21
第三節 世界其他國家之作法.....	22
第一項 可行之作法 .....	22
第二項 世界各國所採取具體之作法 .....	22
第一款 英國 .....	22
第二款 愛爾蘭 .....	23
第三款 新加坡 .....	24
第四款 印度 .....	24
第五款 德國 .....	25
第六款 盧森堡 .....	25
第七款 西班牙 .....	26
第八款 巴西 .....	26
第九款 韓國 .....	27
第十款 小結 .....	30
第四節 以財稅關係探討本議題.....	32
第一項 前言 .....	32
第二項 財務報表如何形成以及與一般公認會計原則 GAAP 之關聯.....	33



第一款 財務報表如何形成—會計循環(Accounting Cycle) .....	33
第二款 一般公認會計原則(GAAP)與會計循環之關係.....	34
第三項 財務報表與稅上所得為何可能有不同之結果 .....	35
第一款 國內文獻整理 .....	35
第二款 財務會計與稅法之目的不同 .....	36
第三款 稅法與財務會計對於「所得」(income)之範圍寬窄不同 ..	38
第四款 稅法有行政效能的考量 (administrative effectiveness).....	39
第五款 小結 .....	41
第四項 財稅關係之分類及其優缺點 .....	42
第一款 文獻回顧 .....	42
第二款 財稅關係之分類 .....	42
第一目 財稅一致 .....	43
第二目 財稅相關 .....	43
第三目 財稅分離 .....	44
第三款 不同財稅關係之優缺點 .....	46
第一目 採財稅分離之優缺點 .....	46
第二目 財稅一致的優缺點 .....	47
第三目 財稅相關的優缺點 .....	48
第五項 決定採何種財稅關係之考量因素 .....	49
第一款 立法者之憲法任務 一決定稅基如何計算 .....	49
第二款 立法者衡量因素之一 一量能原則(財報是否彰顯負擔能力)50	50
第三款 立法者衡量因素之二—納稅人協力義務的程序負擔 .....	51
第四款 立法者衡量因素之三—稽徵經濟 .....	52
第五款 小結 .....	52
第六項 不同的財稅關係對於會計準則變更應有的處理方式—論體系正義 .....	53
第一款 體系正義之意義 .....	53
第二款 不同的財稅關係對追溯調整保留盈餘應有的處理方式 .....	54
第七項 我國之財稅關係—營所稅如何依據財務報表課稅.....	55
第一款 導入 IFRS 「前」 我國財務報表如何形成及其之依據.....	55

第二款 一般公認會計準則(ROCGAAP)與商業會計法之關係 .....	56
第一目 我國之一般公認會計原則(ROCGAAP) .....	57
第二目 商業會計法暨其處理準則是 ROCGAAP 之法典化 .....	57
第三款 導入 IFRS 後我國財務報表如何形成及其依據 .....	58
第四款 營利事業所得額如何形成及其法律依據 .....	59
第五款 導入 IFRS 「前」我國之財稅關係—財稅相關 .....	61
第六款 導入 IFRS 「後」我國財稅關係—可能維持財稅相關 .....	63
第七款 導入 IFRS 「後」我國財稅關係—可能轉換成財稅分離 .....	65
第八項 小結 .....	67
 第五節 以量能原則檢驗是否應追溯課稅 .....	68
 第一項 前言—量能原則是課稅的正當化基礎 .....	68
 第二項 再探量能原則之意義—量能原則的兩個面向 .....	69
第一款 量能原則之意義 .....	69
第二款 量能原則第一個面向—準確衡量納稅人負擔能力 .....	70
第一目 實質原則是為了實現量能課稅原則 .....	70
第二目 實質課稅原則是為了實現量能課稅原則 .....	70
第三目 小結 .....	71
第三款 量能原則第二個面向—相同負擔能理者課以相同稅捐 .....	72
第三項 以量能原則第一面向思考保留盈餘調整數應否課稅 .....	73
 第一款 財務報表與量能課稅之關係 .....	73
第一目 編製財務報表為稅法上協力義務 .....	73
第二目 納稅人負協力義務之目的—實現量能原則第一面向 .....	75
第三目 財務報表、帳外調整與量能原則之關係 .....	76
第二款 IFRS 較能貼近經濟實質、較能實現量能原則第一面向 .....	77
第三款 小結—以量能原則第一面向思考似應課稅 .....	79
第四項 以量能原則第二面向思考保留盈餘調整數應否課稅 .....	80
第一款 量能原則兩面向與財務會計準則之關係 .....	80
第二款 導入 IFRS 「之後」的量能平等 .....	81
第三款 導入 IFRS 「之前」的量能平等 .....	83
第四款 立法建議 .....	84

第五項 小結：量能原則第一、第二面向衝突之處理 .....	85
第一款 量能原則第一、第二面向發生衝突 .....	85
第二款 以何種財會準則衡量負擔能力屬於立法裁量問題 .....	86
第六節 對開帳日保留盈餘課營所稅將造成重複課稅.....	87
第七節 基於信賴保護或法不溯及既往原則似不應追溯課稅.....	88
第一項 前言 .....	88
第二項 法不溯及既往原則之意義 .....	89
第三項 真正溯及既往與不真正溯及既往 .....	89
第四項 真正溯及既往之違憲審查 .....	90
第五項 營所稅如何區分「終結」以及「未終結」事件 .....	90
第六項 本案應屬於真正溯及既往之情形且不應允許 .....	91
第一款 本案為真正溯及既往 .....	91
第二款 本案未符合溯及既往之例外情形不應允許 .....	92
第七項 立法者面對本案應受法不溯及既往原則之拘束 .....	94
第一款 前言 .....	94
第二款 歷年大法官解釋 .....	94
第一目 大法官釋字第 574 號解釋 .....	94
第二目 大法官釋字第 577 號解釋 .....	95
第三目 大法官釋字第 620 號解釋 .....	96
第三款 立法者應受大法官解釋所拘束而不應課稅 .....	96
第八項 基於信賴保護不應課營所稅 .....	97
第八節 保留盈餘調整數是否應依查核準則第 111 條課稅.....	99
第一項 為何會牽涉到查核準則第 111 條 .....	99



第二項 何種情形會發生前期損益調整 .....	99
第三項 前期損益調整在稅法上之意義—貫徹量能原則.....	100
第一款 前期計算錯誤 .....	101
第二款 會計政策變動 .....	102
第四項 會計政策變動與導入 IFRS 開帳日調整保留盈餘之相似性 .....	103
第五項 以查核準則第 111 條為課稅依據將違反法律保留原則 .....	104
第九節 附論—保險業特別準備金是否該課營所稅.....	105
第一項 課稅依據—所得稅法修正草案第 24 條 3 項.....	105
第二項 為何特別準備金在開帳日須調整保留盈餘？ .....	107
第一款 準備金之意義 .....	107
第二款 ROCGAAP 與 IFRS 對特別準備金之處理方式不同.....	107
第三項 以量能平等原則思考是否應對特別準備金造成的保留盈餘調整數 課營所稅 .....	108
第一款 前言 .....	108
第二款 量能原則第一面向 .....	108
第三款 量能原則第二面向 .....	110
第四項 小結—量能原則與信賴保護之衝突.....	111
第三章 追溯調增保留盈餘在兩稅合一制度下對小股東之影響.....	112
第一節 追溯調增保留盈餘對小股東可扣抵稅額的影響.....	112
第一項 可扣抵稅額的意義及計算公式—所得稅法第 66-6 條 .....	112
第二項 股東可獲配之可扣抵稅額減少並無違反信賴保護 .....	113
第二節 一次調整保留盈餘恐提高股東邊際稅率而違反量能原則.....	114



第一項 變動所得之意義及特徵 .....	114
第二項 因追溯調增保留盈餘而發配之股利符合變動所得之特徵 .....	115
第三項 變動所得之法律效果 .....	116
第四項 從世界各國自然人股利課稅制度檢驗本問題 .....	118
第一款 各國自然人股利課稅制度簡介 .....	118
第二款 各種股利課稅制度關於本案變動所得之影響 .....	119
第三節 結論 .....	120
<b>第四章 未分配盈餘稅之探討(所得稅法第 66 條之 9) .....</b>	<b>121</b>
第一節 開帳日「增」之保留盈餘不應課未分配盈餘稅 .....	121
第一項 草案對未分配盈餘之計算方式—追溯調整之保留盈餘「不」被計入 .....	121
第二項 以量能原則思考 .....	123
第三項 若課徵保留盈餘稅恐將違反誠信原則 .....	124
第四項 信賴保護之討論 .....	125
第二節 開帳日調「減」之保留盈餘可否作為未分配盈餘減項，修正草案採否定說，合理？ .....	126
第一項 以量能原則第一面向思考 .....	126
第二項 以本條立法目的以及比例原則思考 .....	126
第三項 以量能原則第二面向思考 .....	127
第一款 未分配盈餘稅之財稅關係 .....	127

第一目 「未上市櫃公司」現階段得自行選擇是否採用 IFRS127	127
第二目 「非公開發行公司」選用 IFRS 編製財務報表是否一併 適用修正草案之規定？ .....	128
第三目 結論 .....	129
第二款 以 IFRS 編製財務報表在未分配盈餘稅之意義.....	130
第一目 以 IFRS 編製財報係履行所得稅法第 66 條之 9 課以之協 力義務 .....	130
第二目 以 IFRS 編製財報係為更準確掌握納稅人負擔能力..	131
第三款 不得強制納稅人履行協力義務 .....	131
第四款 不履行協力義務可能導致較重之稅捐負擔且不會違反量能 平等 .....	132
第一目 不履行協力義務可能導致較重之稅捐 .....	132
第二目 不違背量能原則第二面向 .....	133
第五款 保留盈餘調減數作為稅基減項不會違反量能原則第二面向 .....	134
第三節 小結.....	135
<b>第五章 結論 .....</b>	<b>137</b>
第一節 追溯調增之保留盈餘是否該課徵營所稅？ .....	137
第二節 追溯調增保留盈餘在兩稅合一制度下對小股東之影響.....	138
第三節 未分配盈餘稅之探討.....	139
<b>參考文獻 .....</b>	<b>141</b>
<b>附件一 證券交易法第 14 條 .....</b>	<b>149</b>
<b>附件二 所得稅法第 22 條修正草案 .....</b>	<b>151</b>
<b>附件三 所得稅法第 24 條修正草案 .....</b>	<b>153</b>
<b>附件四 所得稅法第 66-6 條修正草案.....</b>	<b>156</b>
<b>附件五 所得稅法第 66-9 條修正草案.....</b>	<b>160</b>



# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機

近年來，國際財務報報導準則(International Financial Reporting Standards, 簡稱 IFRS)已成為國際上財務報導的主流，截至目前為止，全球已有超過 123 個國家允許或強制採用 IFRS<sup>1</sup>。為與國際接軌，證券交易法第 14 條及證券發行人財務報告編製準則第 28 條規定上市櫃公司於 2013 年開始必須改採 IFRS 編製財務報表。

依據 IFRS1「首次採用國際財務報導準則」之規定，企業需溯及的適用 IFRS，也就是視同自成立以來即採用 IFRS。企業在溯及適用 IFRS 規定後，所製作出開帳日之財務狀況表與先前之一般公認會計原則(ROCGAAP)資產負債表，兩者之資產、負債及股東權益的金額可能有所差異，而此金額之差異原則上應調整保留盈餘<sup>2</sup>。

企業導入 IFRS 後，第一個在稅法上需面對的難題就是前述保留盈餘調整數在稅法上帶來的種種衝擊，例如該保留盈餘調整數是否要課徵營所稅、該保留盈餘調整數是否要課徵未分配盈餘稅以及該保留盈餘調整數對股東可扣抵稅額之影響等等。會導致 IFRS 開帳日調整保留盈餘的因素有很多，如準備金、退休金、股份基礎給付、租賃等等<sup>3</sup>，而我國光是特別準備金所導致的保留盈餘調整數即高達千億元<sup>4</sup>，而這僅僅是保留盈餘調整數的一部分而已，故是否對該保留盈餘調整數課

<sup>1</sup> 廖元志，IFRS 稅務議題探討(上)，稅務旬刊 2182 期，2012 年 5 月，頁 10。

<sup>2</sup> 導入 IFRS 開帳日調整期初保留盈餘之原因請參考第一章第三節第二項。

<sup>3</sup> 請參考第一章第三節第二項第二款第三目。

<sup>4</sup> 邱金蘭，接軌 IFRS 保險業課稅壓力增，經濟日報，2011 年 6 月 15 日。瀏覽網站：[http://money.udn.com/wealth/storypage.jsp?f\\_ART\\_ID=239051](http://money.udn.com/wealth/storypage.jsp?f_ART_ID=239051)，最後瀏覽：2013/07/17。

營所稅及未分配盈餘稅，茲事體大。主管機關對於保留盈餘調整數是否課稅，說法一直變化，顯示問題之複雜性。國內文獻雖不乏對此問題之探討，惟以稅法原理原則檢討本問題者則甚少。我國導入 IFRS 是採分階段導入之方式<sup>5</sup>，2013 年是上市櫃公司、2015 年是公開發行公司，而往後亦有可能及於非公開發行公司，而只要是任何一家企業從原本遵循之一般公認會計原則(如我國的 ROCGAAP)轉換成 IFRS，都會遭遇本論文處理之議題，故從 2013 年開始每年都會有許多公司面臨此問題。

故無論從所涉金額大小、相關法學論著付之闕如、官方態度舉棋不定、以及此問題的未來持續性，都是促使吾人加以研究之動機。

## 第二節 研究範圍、方法與限制

我國於 2013 年上市櫃公司之財務報表將全面導入國際財務報導準則(IFRS)，財務報表導入 IFRS 之後，會進一步在稅法上產生許多問題，例如企業併購後商譽之減損、攤銷、IFRS 對於收入認列之定義是否影響稅法、移轉訂價、匯率變動之影響以及首次適用 IFRS(IFRS1)所造成的稅務議題等等<sup>6</sup>，本論文研究之範圍僅限於首次適用 IFRS 調整保留盈餘所造成之稅務議題，合先敘明。研究之對象包含 2012 年最新之所得稅法修正草案、及歷年來主管機關對外公布之說法等等。

而關於研究方法，在「追溯調整之保留盈餘是否該課徵營所稅」此議題，援引許多國家之立法例，作為我國未來立法時之參考。而整篇論文主要是以稅法原理原則，例如量能課稅原則、財稅關係、信賴保護等作為研究方法，對各項議題加以分析，推導出應有之解決方式。

<sup>5</sup> 請參考第一章第三節第一項第二款。

<sup>6</sup> 徐麗珍、范書華，IFRS 變革對企業稅務影響，2010 年，瀏覽網站：  
<http://www.pwc.tw/zh/ifrs/ifrs-indepth-focus/ifrs-and-tax/ifrs-features-tax.jhtml>，最後瀏覽：2013/07/17。

# 第三節 案例事實—為何導入 IFRS 在開帳日會有稅法問題？



## 第一項 IFRS 簡介、導入時程與導入依據

### 第一款 為何要導入 IFRS

會計係將與經濟個體有關之經濟事項加以認定、衡量、紀錄，並將其傳遞給相關人士之過程。財務報表為財務會計資訊處理之最終產品，亦為企業傳遞其財務資訊予外部使用者之主要方法<sup>7</sup>。會計人員從事會計處理及編製財務報表必須依據財務會計準則，向來我國皆是依據會計研究發展基金會所頒布的「財務會計準則公報」也就是通稱的 ROCGAAP。惟為與國際接軌，自 2013 年起，我國上市櫃公司在編製財務報表時，不再依據 ROCGAAP 而是改依據由國際會計準則理事會 (IASB)所制定之「國際財務報導準則」也就是 IFRS。我國導入 IFRS 之目的如下<sup>8</sup>：

「一、有效提高國內會計準則之制定效率及國際形象，並提升我國資本市場之國際評比。

二、加強國內企業及國際企業間財務報表之比較性，有助於吸引外資投資國內資本市場。

三、國內企業如欲赴海外發行有價證券，無須依國際會計準則重編財務報告，可降低相關籌資成本。

<sup>7</sup> 林蕙真，中級會計學理論與應用，証業出版，2010 年 9 月，頁 2-5。

<sup>8</sup> 台灣證券交易所網站：<http://www.twse.com.tw/ch/listed/IFRS/aboutIFRS.php>，最後瀏覽：2013/07/17。



四、全球採用單一會計準則，對於有海外轉投資公司之國內企業，可降低會計帳務之轉換成本，並提高經營管理效率。」

## 第二款 導入 IFRS 的時程<sup>9</sup>

### 第一目 第一階段

上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業（不含信用合作社、信用卡公司、保險經紀人及代理人）：

1. 應自 2013 年開始依國際會計準則編製財務報告。
2. 自願提前適用：已發行或已向金管會申報發行海外有價證券，或總市值大於新臺幣 100 億元之公司，於報經金管會核准後，得提前自 2012 年開始依國際會計準則增加編製合併報表，依規定無須編製合併報表者，則得依國際會計準則增加編製本身之個體財務報告 (individual financial statements)。

### 第二目 第二階段

非上市上櫃及興櫃之公開發行公司、信用合作社及信用卡公司：

1. 應自 2015 年開始依國際會計準則編製財務報告。
2. 得自 2013 年開始提前適用。

---

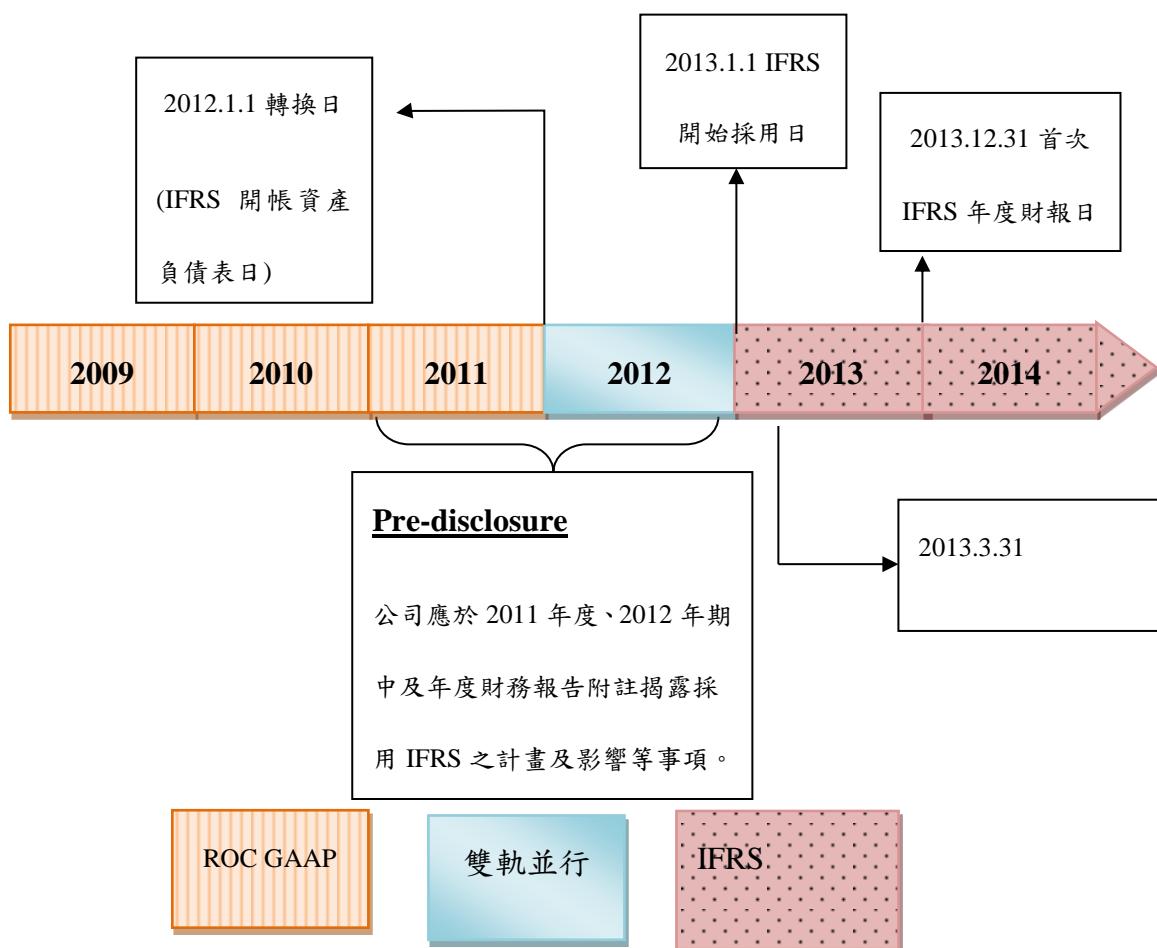
<sup>9</sup> 主要整理自台灣證券交易所網站：<http://www.twse.com.tw/ch/listed/IFRS/aboutIFRS.php>，最後瀏覽：2013/07/17。

### 第三目 導入時程對於本論文之意義



本論文在探討的是導入 IFRS 首年「開帳日之保留盈餘調整數」的相關稅法上可能發生之問題，在 2013 年，上市櫃公司或者非上市櫃公開發行公司選擇題提前適用者，會發生本問題；在 2014 至 2015 年所有非上市櫃之公開發行公司會陸陸續續發生本問題，故本論文在往後仍有參考之價值。

導入 IFRS 之時程可參考下圖<sup>10</sup>



<sup>10</sup> 此圖來自櫃買中心網站：<http://www.otc.org.tw/ch/link/ifrs.php>，最後瀏覽：2013/07/17。

### 第三款 導入 IFRS 之依據



證券交易法第 14 條<sup>11</sup>：「本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之**財務報告編製準則**，由主管機關定之，不適用商業會計法第四章、第六章及第七章之規定。」而主管機關(金融監督管理委員會)依據本條二項編製了證券發行人財務報告編製準則。

又證券發行人財務報告編製準則第 28 條規定：「股票於證券交易所上市或於證券商營業處所買賣之公開發行股票公司，應自中華民國一百零二年會計年度開始日起，適用**本準則**。但得經本會核准，自一百零一年會計年度開始日起依本準則編製各期合併財務報告。股票未於證券交易所上市或未於證券商營業處所買賣之公開發行股票公司，應自中華民國一百零四年會計年度開始日起，適用**本準則**。但得自願自一百零二年會計年度開始日起，適用**本準則**。未依前二項規定辦理之公開發行股票公司，應依本準則中華民國一百年七月七日修正發布，一百零一年一月一日施行前之規定辦理。」

證券交易法所規範之公司為公開發行公司，故公開發行公司的財務報表該如何編製，應遵守證交法第 14 條所授權訂定之財務報告編製準則，而依此財務報告編製準則大抵是遵循 IFRS 之規定(可將此編製準則視為 IFRS 的法典化)。該準則第 28 條有關適用該準則日期的規定，與前述導入 IFRS 之時程遙相呼應。

<sup>11</sup> 證券交易法第 14 條全部條文暨立法理由請參考附件一。

## 第二項 為何要調整期初保留盈餘



### 第一款 總論

本文所討論的題目是「導入IFRS在開帳日調整保留盈餘所引發之稅務議題」，故在討論稅法上之問題前，有必要先探知為何財務報表在導入IFRS時需要調整保留盈餘。

為何要調整期初保留盈餘，一言以蔽之，是因為**IFRS與我國原有之ROCGAAP不一致**。由於**IFRS與我國之ROCGAAP**對於交易之衡量、認列上有許多不一致之地方，而**IFRS1**要求企業應追溯適用**IFRS**之規定(除17項得免追溯及5項強制排除追溯項目外)，也就是轉換日前所有的交易都須依照**IFRS**之規定(有少數的例外)，溯及的衡量、認列，而**IFRS與ROCGAAP**不一致者直接調整保留盈餘<sup>12</sup>，而以下是**調整保留盈餘較具體之原因**<sup>13</sup>：

1. 認列**IFRS**規定應認列之所有資產及負債；
2. 不認列某些項目為資產或負債，若**IFRS**不允許認列時；
3. 依先前**GAAP**認列為某類資產、負債或權益組成部分之項目與依**IFRS**規定認列之類別不同者，改按**IFRS**重分類；及
4. 將**IFRS**適用於衡量所有已認列之資產及負債。

若因此產生差異(資產及負債項目及金額不同時)，企業應將前述差異應於轉換

<sup>12</sup> 關於追溯調整保留盈餘之原因，廖元志有精闢、精簡之論述：「依據 **IFRS1** 首次採用國際財務報導準則第 11 段之規定，企業在遵循所有 **IFRS** 之規定後，決定出轉換日的資產、負債及權益金額，與現行一般公認會計原則(**ROCGAAP**)的資產、負債及權益金額有所差異時，原則上應調整保留盈餘」。請參考廖元志，**IFRS 稅務議題探討(上)**，稅務旬刊第 2182 期，頁 10。

<sup>13</sup> **IFRS 實務導引叢書上冊**，財團法人資誠教育基金會出版，2009 年 4 月，頁 15。

日，將該等調整直接認列於保留盈餘中，亦即調整2012.1.1之期初保留盈餘，此乃因轉換而造成之調整係由轉換日前之事項及交易所產生。



## 第二款 各論

以下討論兩則具體案例，皆摘錄自「全面採用國際財務報導準則個案研究計畫」<sup>14</sup>以幫助讀者了解調整期初保留盈餘之實際、細節之情形。

### 第一目 金融資產

首先討論有關金融資產於資產負債表之評價<sup>15</sup>，我國的 ROCGAAP 與 IFRS 規定不一致，故同樣一個關於金融資產的交易事實，依據 ROCGAAP 編製的財務報表所顯示的金額便會與依據 IFRS 編製的財務報表的金額有所出入。

#### 1、民國 99 年 1 月 1 日分錄

Dr. 透過損益按公允價值衡量之金融資產		
— 非流動		\$4,023,000
保留盈餘		\$5,977,000
Cr. 以成本衡量之金融資產-非流動		\$10,000,000

#### 2、民國 99 年 1 月 1 日影響數

我國一般公認會計原則之原衡量種類	國際財務報導準則下之新衡量種類	我國一般公認會計原則之原帳面金額	國際財務報導準則下之新帳面金額	差額（調整保留盈餘）
以成本衡量之金融資產	透過損益按公允價值衡量之金融資產-非流動	\$10,000,000	\$ 4,023,000	(\$ 5,977,000)

<sup>14</sup> 「全面採用國際財務報導準則個案研究計畫」係由證券交易所以及櫃買中心委託國立台灣大學會計系之研究，瀏覽證交所網站：<http://www.twse.com.tw/ch/listed/IFRS/useCase.php>，最後瀏覽：2013/07/17。

<sup>15</sup> 關於金融資產主要規定於 IFRS9，雖然金管會延後 IFRS9 之施行，然本文僅係以此做為開帳分錄之示範，故仍予以沿用。

由以上分錄及分析表可知，同一個金融資產，依ROCGAAP評價，於資產負債表(導入IFRS後稱為財務狀況表)所表現之金額為10,000,000，但若依IFRS評價，於資產負債表所表現之金額為4,023,000，兩者之差額為5,977,000，此差額直接調整保留盈餘，此差額也就是本文欲討論的對象，到底追溯調整的保留盈餘的數額是否應課徵營所稅(不過本例是調減保留盈餘，故只有可否抵稅而無是否要課所得稅之問題)。接著，本文稍微分析一下上述之分錄，分錄的借方是「透過損益按公允價值衡量之金融資產」，對應到前述「調整保留盈餘較具體之原因」就是第一點，「認列IFRS規定應認列之所有資產及負債」；分錄的貸方是「以成本衡量之金融資產」，對應到前述「調整保留盈餘較具體之原因」就是第二點，「不認列(除列)某些項目為資產或負債，若IFRS不允許認列時」，而借貸方的差額則調整保留盈餘。

## 第二目 投資性不動產

接著討論關於投資性不動產之案例，一樣是由於我國ROCGAAP之規定與IFRS不一致，導致同一筆不動產依ROCGAAP及IFRS評價會得出不同的結果，所以需要於轉換日作調整分錄。

### IFRSs 轉換日之調整分錄

Dr.投資性不動產	\$ 91,528,719
Dr.累計折舊—固定資產	34,000,000
Cr.固定資產	\$120,000,000
Cr.保留盈餘	5,528,719

由以上之分錄可知，同一筆不動產，依ROCGAAP評價，在資產負債表所顯示的淨額為86,000,000(帳面價值減去累計折舊)：

120,000,000-34,000,000=86,000,000)，而上面分錄中借累計折舊三百四十萬，貸固定資產一億兩千萬的目的，對應到前述「調整保留盈餘較具體之原因」就是第二點，「不認列(除列)某些項目為資產或負債」；而借投資性不動產 91,528,719 元，即代表該筆不動產依 IFRS 評價，於資產負債表應表達之金額。借投資性不動產之目的，對應到前述「調整保留盈餘較具體之原因」就是第一點，「認列 IFRS 規定應認列之所有資產及負債」。借貸之差額 5,528,719 所代表的涵義就是同一筆不動產依 ROCGAAP 或依 IFRS 評價，於資產負債表上所顯示金額的差異數，該差異數直接調整保留盈餘，在本例係調增保留盈餘(貸方)，而這個差異數調增保留盈餘 5,528,719 的金額是否要課徵營利事業所得稅，就是本文研究之重點。

### 第三目 其他可能調增(減)開帳日期初保留盈餘之項目

除了前面提到的金融資產和投資性不動產外，IRFS 以及 ROCGAAP 對於各種交易(如租賃、退休金)之處理，有許多明顯之差異，因此需要追溯調整保留盈餘，而調整分錄也大抵跟上述的兩例子類似，根據徐麗珍會計師<sup>16</sup>之研究，因導入 IFRS 而需調整保留盈餘的項目可匯總如下：

---

<sup>16</sup> 徐麗珍，IFRSs 相關稅務議題實務探討，「推動我國採用國際財務報導準則」宣導說明會之會議簡報，頁 6。瀏覽證券交易所網站：  
<http://www.twse.com.tw/ch/listed/IFRS/doc/activity/%7B76DEAF2C-6137-B14F-2868-5D3174992E82%7D.pdf>，最後瀏覽：2013/07/17。

調整項目	調增減RE	調整項目	調增減RE
未實現重估增值	+	累換數轉列	+/-
未休假獎金	-	退休金	+/-
其他員工福利	+/-	股份基礎給付	+/-
負債準備調整	+/-	庫藏股	+/-
收入認列（包含顧客忠誠計畫）	+/-	金融工具	+/-
投資性不動產	+/-	租賃直線法	+/-
遞延所得稅	+/-	未按持股比例認列	+/-
長期工程合約	+/-	其他	+/-

### 第三項 導入 IFRS 的兩種方法以及對稅務之衝擊—

#### convergence vs adoption

導入 IFRS 有兩種方法，分別是逐年修正國內 GAAP(convergence) 以及直接適用 IFRS(adoption)<sup>17</sup>。許多的國家由於文化、法律甚至政治上的障礙，無法直接、全面的適用 IFRS，鑑於這些障礙，有些國家採取逐年修正國內 GAAP 之策略，並在數年之後使依據國內 GAAP 製作之財務報表的數字與使用 IFRS 製作之財報相同，此種模式稱之為 convergence；相對於逐年修正國內 GAAP(convergence)，直接適用(adoption)是最簡單、最不耗成本的方法，且不像 convergence 需要數年、冗長的轉換過程，adoption 只要一個步驟即可完成。

依何方宇之研究<sup>18</sup>，我國於1999年即採Convergence方式與IFRS接軌，依循迫

<sup>17</sup> Wayne Upton, Adopt, adapt, converge? , April, 2010.

<http://www.ifrs.org/news/features/Pages/adopt-adapt-converge.aspx> (last visited July 17, 2013).

<sup>18</sup> 何方宇，研究台灣中小企業如何適用中小企業國際財務報導準則，東吳大學會計系碩士論文，2011 年，頁 41。

切性、重大性與交易普遍性三原則陸續對已發布的舊公報進行修改，並於2000年之後依循國際會計準則的作法加以制定發布之新公報，且有鑑於IFRS逐漸成為國際資本市場的單一準則，且直接採用IFRS已成為國際資本市場的趨勢，金融監督管理委會(簡稱金管會)於2008年9月再度邀集相關單位研商，決議改由Adoption方式接軌。

採用 adoption 的國家會面臨導入 IFRS 開帳日調整保留盈餘在稅法上引發之問題，而採用 convergence 的國家仍然會面對類似的問題，蓋前者是一次變更數十種會計政策(例如租賃、存貨、退休金等)，而後者一次只變更少數幾種會計政策，故將導入 IFRS 之所有衝擊分散為數年承受，每年之衝擊不會過於劇烈<sup>19</sup>。我國之前採 convergence 時亦遭遇類似問題，如本文第二章第二節第二項第二款存貨會計政策變更之問題。

#### 第四項 追溯調整保留盈餘可能涉及的課稅依據

導入 IFRS 會調整開帳日之期初保留盈餘，以下臚列出該保留盈餘調整數在稅法上可能影響之範圍及課稅依據：

1. 首先是該保留盈餘調整數是否要課徵營利事業所得稅，此涉及營利事業所得稅查核準則第 111 條(本論文第二章)、以及所得稅法修正草案第 24 條 3 項(本論文第二章第九節)。
2. 該保留盈餘調整數在我國兩稅合一制度下對小股東會產生兩種影響，第一，使股東可獲配之可扣抵稅額減少(本論文第三章第一節)，第二，使股東會產生類似變動所得之不利益(本論文第三章第二節)。

---

<sup>19</sup> 關於會計政策變動為何會影響期初保留盈餘，除參考第一章第三節第二項外，亦可參考第二章第八節第四項之論述。

3. 該保留盈餘調整數是否應依所得稅法第 66-9 條課徵未分配盈餘稅(本論文第四章)。



## 第四節 論文架構

### 第一章 緒論

說明本文之研究動機，並解釋為何企業導入 IFRS 時在開帳日需調整保留盈餘，以及調整保留盈餘之後在稅法上會有那些相應的問題發生。

### 第二章 「導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘」是否應課徵營利事業所得稅

本章首先對國內文獻、主管機關之意見以及外國立法例加以整理，接著以財稅關係、量能原則、重負課稅、信賴保護等等稅法原理原則對本議題加以分析，並得出了不應課稅之結論。

### 第三章 追溯調增保留盈餘在兩稅合一制度下對小股東之影響

第二章係以上市櫃公司之立場討論是否該課徵營所稅，而本章欲以小股東之立場、角度，來觀察追溯調增保留盈餘對於上市櫃公司之小股東會造成何種影響，以及有何種憲法上之權利得以主張。

### 第四章 未分配盈餘稅之探討

關於因導入 IFRS 而追溯調整之保留盈餘是否要課徵未分配盈餘稅，立法者於所得稅法修正草案第 66-9 條<sup>20</sup>明確之表示，對於追溯調「增」之保留盈餘，不課徵未分配盈餘稅，但相對的，對於追溯調「減」之保留盈餘，亦不得作為未分配盈餘之減除項目，本文認同立法者對於前者之決定，但反對對後者之決定。本文

---

<sup>20</sup> 所得稅法第 66 之 9 條修正草案暨立法理由請參考附件五。

認為追溯調減之保留盈餘可以做為減除項目之理由在於量能原則、比例原則以及立法目的等等。

## 第五章 結論

本論文研究的三大議題為：(1)開帳日保留盈餘調整數是否課徵營所稅。(2)該保留盈餘調整數對小股東之影響及小股東可主張之憲法上權利。(3)該保留盈餘調整數是否課徵未分配盈餘稅。於本章針對三大議題做出結論以及立法建議。



# 第二章 「導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘」應否課徵營利事業所得稅



## 第一節 國內文獻整理

第一章第三節第二項說明了企業在首次採用 IFRS 時，因所採用的會計政策與先前 ROCGAAP 所採用的會計政策不同，故在導入 IFRS 轉換日需調整保留盈餘，而此調增之保留盈餘是否應課徵營利事業所得稅便是本章討論之重點，茲將國內文獻整理如下：

學者林世銘<sup>21</sup>認為，「根據未實現損益不課稅之原則，導入 IFRS 年度調整增加(減)的保留盈餘，不適用營利事業所得稅查核準則§111 有關前期損益調整應轉列營業外損益之規定。」

涂國芳<sup>22</sup>認為，「公開發行公司於首次採用 IFRS 時，因資產負債重衡量所產生之差異數，依據現行查核準則第 111 條之規定，應將此差異數予以帳外調整，分別列入本期營業外收入或損失核計，但因該保留盈餘增減變動金額可能大多歸因於提列準備或資產重估價所產生之未實現損益，雖然此條文並未就前期損益調整數屬未實現損益部分，是否應併入當期所得課稅有明確之規定，惟依查核準則收入類之查核規定及同準則第 63 條未實現損失之規定，未實現損益應不予計入課稅所得，殆無庸置疑。」

<sup>21</sup> 「導入 IFRS 重大稅務議題與解決方案」研討會會議資料，台灣大學會計系主辦，2011.03.08。

<sup>22</sup> 涂國芳，國際財務報導準則導入對我國公開發行公司所得稅影響之研究，國立台北大學會計系碩士論文，2010 年，頁 33。



姚筑云<sup>23</sup>認為，「導入 IFRS 時初次適用的損益是否應調整課稅？依 IFRS 規定追溯調整增加以前年度保留盈餘，有營利事業所得稅查核準則第 111 條之適用，必須作為當期營業外收入或損失之調整項目，因此企業於導入 IFRS 開帳之保留盈餘若有增加，必須評估該年度所增加之營利事業所得稅。」

林忠翰<sup>24</sup>認為，「依稅法邏輯，因初次採用 IFRS 依規定認列、除列、重分類及衡量資產及負債，相對應調整之保留盈餘或其他權益項目，應評估調整性質判斷是否應課稅，以避免破壞現行稅法之邏輯性。例如：未實現損益或已實現損益性質、應稅所得或免稅所得性質。例如：不動產依公允價值重估，土地評價損益屬未實現損益、免稅所得性質，即不予計入課稅所得。」

徐麗珍會計師認為<sup>25</sup>，「如依查核準則第 111 條，企業於首次採用 IFRS 當期之營所稅結算申報，似應將會計原則變動導致保留盈餘之增減變動予以帳外調整加計或減少課稅所得」。

張景嵐會計師<sup>26</sup>認為，「依查核準則第 111 條之規定...是以，若因首次採用 IFRSs 所產生之期初保留盈餘調整，將有可能影響民國 102 年度(轉換 IFRSs 後實際申報營利事業所得年度)之營利事業所得。惟該前期損益調整如屬未實現損益部份，依實質課稅原則，企業可主張該未實現損益應不予計入課稅所得。」

蘇允成會計師<sup>27</sup>認為，「首次適用 IFRS 所產生之當期所得或保留盈餘變動是否應計

<sup>23</sup> 姚筑云，導入國際財務報導準則對我國租稅徵納之影響，國立政治大學會計研究所碩士論文，2012 年，頁 62。

<sup>24</sup> 林忠翰，導入 IFRS 所引發之稅法議題－查核準則移向 IFRS 靠攏，國立臺灣大學法學院科際整合法律學研究所碩士論文，2011 年 12 月，頁 165 以下。

<sup>25</sup> 徐麗珍，首次適用 IFRS 對所得稅之影響，會計研究月刊第 303 期，2011 年 2 月。

<sup>26</sup> 張景嵐，企業轉換 IFRSs 的租稅議題，稅務旬刊第 2193 期，2012 年 9 月。

<sup>27</sup> 蘇允成，實施 IFRS 衍生之稅務議題及修法方向探討，商學趨勢導報第 39 期，頁 58。

入所得課稅，應回歸稅法「已實現者始課稅；未實現者不課稅」之原則，即首次適用IFRS所增加之損益，若尚未實現，應予帳外調整而不影響課稅所得」



綜合整理上述之說法，大部分的意見都認為追溯調增之保留盈餘應區分其性質，已實現者應依查核準則111條帳外調整，課徵營所稅，反之，未實現者則不課徵營所稅，理由在於未實現損益不課稅原則。惟本論文之觀點則認為就算是已實現之保留盈餘亦不應課稅，理由在於我國之財稅關係、量能「平等」原則、重複課稅以及法不溯及既往原則、信賴保護原則，請詳以下各章節之論述。

## 第二節 主管機關歷年以及類似案例之見解

### 第一項 主管機關對於是否課徵營所稅之歷年見解

#### 主管機關於 2009 年 11 月之見解<sup>28</sup>

「採用 IFRSs 後，無論係 2013 年依 IFRSs 編製 2012 年比較報表調整期初保留盈餘，或於 2013 年採用 IFRSs 後，依 IFRSs 規定追溯調整或追溯適用而調整以前年度保留盈餘，於辦理營利事業所得稅申報時，仍應適用營利事業所得稅查核準則第 111 條規定，作為當期營業外收入或損失之調整項目。」

---

<sup>28</sup> 「推動我國採用國際會計準則專案小組」—第三分組第六次會議紀錄(金管會 2009 年 11 月 4 日邀請賦稅署討論之會議紀錄)



## 主管機關於 2011 年 7 月之見解<sup>29</sup>

金管會於 100 年 7 月 6 日公告「外界關注議題之 Q&A」問題 7「採用 IFRS 後，稅賦問題如何處理？」之回答「依金管會 100 年 4 月 27 日與財政部溝通結果，原則上不因適用 IFRS 而增加稅負，至於首次採用 IFRS 造成保留盈餘變動，均不涉及未非配盈餘加徵 10% 稅賦，故企業採用 IFRS 不會增加稅賦。」

金管會所謂的「不因適用 IFRS 而增加稅負」是否代表在開帳日調增的保留盈餘不依照查核準則第 111 條課所得稅？對此中區國稅局副局長吳英世採肯定的見解，認為調增的保留盈餘不適用查準第 111 條。<sup>30</sup>

## 財政部於 2011 年 8 月之見解<sup>31</sup>

「營利事業所得稅結算申報時，係以商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報編製之財務報表為基礎，就帳載事項與所得稅法相關規定之差異項目進行調整，計算其課稅所得額。導入 IFRSs 係影響上市、上櫃及公開發行公司編製之財務報表，營利事業申報所得稅時，原則上仍應按現行所得稅法相關規定進行帳外調整，尚不因適用 IFRSs 而影響其依所得稅法計算之課稅所得額及實質租稅負擔。」

<sup>29</sup> 金管會於 100 年 7 月 6 日公告「外界關注議題之 Q&A」，瀏覽網站：<http://www.sfb.gov.tw/ch/home.jsp?id=529&parentpath=0,2>，最後瀏覽：2013/07/17。

<sup>30</sup> 吳英世，導入國際財務報導準則(IFRS)對我國租稅影響之研究，當代財政第 10 期，頁 90。中區國稅局副局長吳英世對上述金管會回答之解讀為：「是追溯適用 IFRS 而調增保留盈餘應該排除營利事業所得稅查核準則第 111 條規定之適用，以免增加企業的租稅負擔」。

<sup>31</sup> 我國採用 ifrs 問答集，台灣證券交易所網站，<http://www.twse.com.tw/ch/listed/IFRS/newsQa.php> (此見解至今仍被維持)；財政部賦稅署許署長虞哲於 IFRSs 元年啟動大會之會議簡報。

財政部所謂「尚不因適用 IFRSs 而影響其依所得稅法計算之課稅所得額及實質租稅負擔」，本文將之解讀為不對追溯調增之保留盈餘課營所稅，請見第二章第四節第七項第七款。



### 財政部於 2012 年初之見解<sup>32</sup>

「初次採用 IFRS 依規定認列、除列、重分類及衡量資產及負債，相對應調整之保留盈餘或其他權益項目，應評估調整性質判斷是否應課稅。如：未實現損益或已實現損益性質、應稅所得或免稅所得性質。例如：不動產依公允價值重估，土地評價損益屬未實現損益、免稅所得性質，即不予計入課稅所得。」

本文以為，依財政部 2012 年初之說法，應評估調整之性質判斷是否課稅，調整數中未實現損益、免稅所得性質者不課稅，那麼反面來說，保留盈餘調整數中，已實現損益、應稅性質者即應課稅。

## 第二項 主管機關對類似案例之見解—存貨會計政策變更

財政部在過去對類似案例之處理方式對於釐清追訴調整保留盈餘在稅上該如何處理甚有幫助，故以下將介紹財政部過去對存貨會計政策變更之課稅方式。

### 第一款 導入 IFRS 與 ROCGAAP 修正之關聯

我國原本所適用的財務會計準則係 ROCGAAP(也就是由會計研究發展基金會所發布之財務會計準則公報)，在 2013 年後上市櫃公司所適用的財務會計準則將改

---

<sup>32</sup> 財政部賦稅署第一組蔡碧珍組長，「導入 IFRS 重大稅務議題與解決方案」研討會會議資料，台灣大學會計系主辦，2011.03.08。



為 IFRS。第一章第三節第三項提過，我國自 1998 年起即透過修改 ROCGAAP 之方式與 IFRS 接軌(convergence)，在修正 ROCGAAP 時，會造成「新的 ROCGAAP」與「舊的 ROCGAAP」兩者規定不一致的情形，從而同一筆交易在資產負債表的表達，新舊 GAAP 會有差異，此差異亦須追溯調整保留盈餘。此種追溯調整保留盈餘的原因與第一章第三節第二項第一款所揭示的四種理由類似。

## 第二款 存貨會計政策所造成影響—追溯調增期初保留盈餘

關於存貨之交易在財務報表上該如何表達，在 ROCGAAP 係規定於財務準則公報第十號，於 2009 年，會計研究發展基金會參考 IAS2(IFRS 關於存貨之規定)，修正財務準則公報第十號，因此有了新十號公報與舊十號公報之區分，在舊十號公報中，存貨之成本流程有三種可以選擇，分別是加權平均法(Weighted Average method)、先進先出法(FIFO)以及後進先出法(LIFO)，新舊十號公報最大的差異就是新十號公報廢除了後進先出法(LIFO)。採取先進先出法或後進先出法對於稅上所得有什麼影響，為什麼採取後進先出法會有稅法上利益？美國學者 Jonathan 於其論文中以下解釋<sup>33</sup>：若使用後進先出法，最新、最後買入的存貨在會計處理上會被「視為」最先賣出(不論實際銷售情形為何)，相反的，若使用先進先出法，則最早買入的存貨在會計處理上會被「視為」最早賣出。在物價上漲的時期，使用後進先出法會使銷貨成本提高，從而在財務報表上產生更多的費用，導致財務報表的本期淨利被大幅低估，並使得稅上所得亦被嚴重低估，這就是為什麼許多企業競相採用後進先出法。於 2009 年新的十號公報廢除後進先出法且規定須溯及適用，從而當追溯及的調整時，之前被低估的淨利必須一次性的調整回來。其分錄如下：

<sup>33</sup> Tipton, Jonathan Spenser (2012), IFRS and the Repeal of LIFO, *University of Tennessee Honors Thesis Projects*.

[http://trace.tennessee.edu/utk\\_chanhonoproj/1483](http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/1483) (last visited July 17, 2013).

存貨	XXX
保留盈餘(調增)	XXX



前文提過，由於 IFRS 與 ROCGAAP 規定不一致，所以有追溯調整保留盈餘的問題，而本文就是在探討此追溯調增之保留盈餘是否要課徵所得稅。類似的情形，由於新舊十號公報規定不一致，所以必須追溯調增保留盈餘，而當時財政部對此追溯調增之保留盈餘採取一次性、全面課稅的立場<sup>34</sup>，相對的，日本在採用 IFRS 觀念廢除 LIFO 時，提供企業分 7 年繳納優惠<sup>35</sup>。

### 第三項 小結

2009 年時，存貨廢除後進先出法所調增之保留盈餘是否課稅，與本文欲解決之問題具有相似性，財政部那時的做法是一次性全面課稅。而財政部對於因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘是否要課稅，則前後見解不一，2009 年時採取課稅立場、2011 年採取不課稅立場、2012 年認為已實現者為課徵標的，未實現者則不予課稅。而財政部近來似乎已經統一見解，一律採取不課徵營所稅之立場<sup>36</sup>，本文對此深表贊同，惟我國身為實質法治國家，不論課稅與否，皆須有其法理上之正當性，不能僅因想增加稅收就課稅、遇到利益團體抗議就不課稅，故仍撰此文盼對不課稅之作法提供法理依據。

<sup>34</sup> 林忠翰，同註 24，頁 38。

<sup>35</sup> 同上註。

<sup>36</sup> 吳英世(中區國稅局副局長)，同註 30，頁 91。



## 第三節 世界其他國家之作法

在介紹完我國主管機關歷年來之見解後，接著在本節要引進世界各國對於期初保留盈餘調整數是否課稅以及如何課稅之做法，目的在於找比較法中共有幾種可行之方案，並於本章第四到八節以各種稅法原理原則分析哪一種可行的方案最適合我國的憲法價值觀。

### 第一項 可行之作法

只要是從原本國內的 GAAP 轉換成 IFRS 的國家，皆會遭遇追溯調整之保留盈餘是否要課徵所得稅之間題，此問題是世界性的，非僅台灣有此難題。至於在稅法上如何對待追溯調整的保留盈餘？ 國外學者認為可能的作法有以下三種<sup>37</sup>：

第一種作法：追溯調整的保留盈餘在轉換當年一次性、全面地課稅。

第二種做法：追溯調整的保留盈餘分數年課稅(例如分五年課徵，以減輕企業負擔)

第三種作法：不對追溯調整的保留盈餘課稅。

### 第二項 世界各國所採取具體之作法

#### 第一款 英國

英國區分保留盈餘調整數的性質，在稅法上給予不同的對待，某些留盈餘調整數在導入 IFRS 的首年一次性的課稅，某些則不課稅<sup>38</sup>，而某些特定的保留盈餘

---

<sup>37</sup> Jason Doucet, The Impact of IFRS on Corporate Taxation, Canadian Tax Foundation, 2012, at 78.



調整數可以分十年繳納<sup>39</sup>，而這些可以分十年者，係指無形資產以及衍生性金融資產所導致的保留盈餘調整數<sup>40</sup>。

## 第二款 愛爾蘭

愛爾蘭原本是財稅分離之國家，其稅上所得並非從財務報表調整而來，而是依賴稅法上特有的會計準則計算而來。爾後，愛爾蘭改成財稅相關之國家，關於導入 IFRS 而增加之保留盈餘調整數，所相應的稅賦皆分五年繳納<sup>41</sup>；

---

<sup>38</sup> Deloitte, Choosing your GAAP Planning for the proposed removal of UK GAAP, at 6.

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Audit/UK\\_Audit.Choosing\\_your\\_GAAP.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Audit/UK_Audit.Choosing_your_GAAP.pdf) (last visited July 17, 2013).

<sup>39</sup> Ernst & Young LLP, Changing GAAP in the UK — The impact for banks and similar institutions, Oct 2005, at 18.

<http://tax.uk.ey.com/NR/rdonlyres/eu6sxiwcp5w5e6qhucecsuksxdursdujpxhsr3qpx4jfnf66dlrh67of3lltnqrufqoy6iad4uj42l5tes3iao2ire/Changing+GAAP+in+the+UK+19+Oct+2005.pdf> (last visited July 17, 2013).

<sup>40</sup> HM Revenue & Customs(英國稅務海關總署), International Accounting Standards - the UK tax implications, note18.

[http://www.hmrc.gov.uk/accounting-standards/int\\_accounting.htm#2](http://www.hmrc.gov.uk/accounting-standards/int_accounting.htm#2) International Accounting Standards - the UK tax implications (last visited July 17, 2013).

<sup>41</sup> Robert Clarke & Steven Stewart, Spotting the differences between UK/ Irish GAAP and IFRS for SMEs, Sep 21, 2010.

<https://www.charteredaccountants.ie/Members/Technical/Finance-Leaders-Articles/Spotting-the-differences-between-UK-Irish-GAAP-and-IFRS-for-SMEs---Robert-Clarke-and-Steven-Stewart/> (last visited July 17, 2013).



### 第三款 新加坡

新加坡導入 IFRS 的方式並非 adoption，而是 Convergence<sup>42</sup>，前文已提過，凡是修正一般公認會計原則，就會面對追溯調整的保留盈餘是否要課稅之問題，故新加坡之作法仍值得借鏡。

依據郭雨萍及李嘉雯之研究<sup>43</sup>，「新加坡公司於首次適用 IAS39 的會計年度，應將帳列金融資產及負債依 IAS39 規定的條件重新衡量。除分類為備供出售資產者外，帳列餘額與重新衡量後之差額應調整首次適用年度之期初保留盈餘，屬於「Revenue Account」(營運性質、本業性質)者，前述保留盈餘之調整應列為當年課稅所得或作為課稅所得抵減項目；分類為備供出售資產者，帳列餘額與重新衡量後之差額應調整股東權益項下之獨立科目，期後之累計金額差異、減損及除列亦調整於此科目，前述股東權益之調整不列為課稅所得或作為課稅所得抵減項目。此外，新加坡針對首次適用 IAS39 所增加之所得稅稅額，其稅負可分五年繳納。」

簡言之，新加坡面對會計原則修改所導致的保留盈餘調整數，在稅法上會區分其性質，部分不需課稅，而需課稅的部分，則分五年繳納；

### 第四款 印度

印度是財稅分離之國家，在計算稅上所得時，係用 TAS(Tax Accounting Standard) ，而不是以 IFRS 或原本國內之 GAAP 所編製的財務報表為基礎。而稅

---

<sup>42</sup> IFRS adoption by country, published by Price Waterhouse Coopers in April 2012, at 195.

[http://www.pwc.com/en\\_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/pwc-ifrs-by-country-apr-2012.pdf](http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/pwc-ifrs-by-country-apr-2012.pdf) (last visited July 17, 2013).

<sup>43</sup> 郭雨萍、李嘉雯，借鏡韓星因應 IFRS 稅務衝擊，稅務旬刊，第 2140 期，2011 年，頁 22-24。

法並沒有因為導入 IFRS 而變動<sup>44</sup>，換言之，印度對於保留盈餘調整數採取不課稅之立場；



## 第五款 德國

德國原為財稅一致之國家<sup>45</sup>，稅上所得幾乎等同於財務報表所呈現之所得，惟導入 IFRS 後，德國不允許 IFRS 作為計算課稅所得的起點，現行德國之課稅所得仍然依 German GAAP 計算、調整，故德國現為財稅分離之國家<sup>46</sup>，從而追溯調整的保留盈餘並不會造成任何租稅負擔；

## 第六款 嘉森堡

嘉森堡為財稅一致之國家<sup>47</sup>，在導入 IFRS 後仍然維持財稅一致，國內企業可以選擇原本國內的 GAAP 或者 IFRS 作為稅上所得之計算方式，面對此議題，其做法較為細緻，納稅人可以就各種調整數事先(在正式導入 IFRS 之前)與稅務機關達

---

<sup>44</sup> Martin Surya Mulyadi (2012), IFRS Adoption and Taxation Issue, *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7), at 162.

<http://www.ijac.org.uk/images/frontImages/gallery/Vol1no7december2012/14.pdf> (last visited July 17, 2013).

<sup>45</sup> ACHIEVING A COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE IN THE EU, The Centre for European Policy Studies (CEPS) (歐洲政策研究中心), 2005, at 24.

<sup>46</sup> Report to the Trustees of the IFRS Foundation, Oct. 2012, at 55.

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf> (last visited July 17, 2013).

<sup>47</sup> The Centre for European Policy Studies(CEPS)(歐洲政策研究中心), *supra* note 45.



成協議，稽徵機關會檢驗保留盈餘調整數之性質，並決定稅法上將如何對待此特定調整數，並決定可延展繳納稅負的年限<sup>48</sup>；

## 第七款 西班牙

西班牙為財稅相關之國家，西班牙引進 IFRS 的做法是逐年修正國內的 GAAP，須注意的是只要改變一般公認會計原則(西班牙國內之 GAAP)，就會有追溯調整保留盈餘的問題，情況與新加坡雷同，故西班牙也面對相同的問題，而西班牙之立法者在稅法上採取中立之態度(tax neutrality)，也就是保留盈餘調整數不會造成任何租稅負擔<sup>49</sup>。

## 第八款 巴西<sup>50</sup>

巴西在導入 IFRS 之前是財稅相關之國家，稅上所得是由財務報表之所得調整而來。在 2008 年，巴西決定在三年內，透過修改國內原本的 GAAP(Brazilian GAAP)的方式導入 IFRS，也就是前文所說的 converge 的方式而非 adopt 的方式。故以 2008

---

<sup>48</sup> ICAI (The Institute of Chartered Accountants of India) Workshop on IFRS — Issues in Transition and Taxation, at 9.

<http://www.iica.in/images/2ndpptjamilkhatri.pdf> (last visited July 17, 2013).

<sup>49</sup> Gaurav Mehndiratta, IFRS Convergence — A Taxing Issue.

<http://www.thehindubusinessline.com/features/mentor/ifrs-convergence-a-taxing-issue/article1162284.ece> (last visited July 17, 2013).

<sup>50</sup> 綜合整理自 International Financial Reporting Standards The current landscape for US tax executives, published by Price Waterhouse Coopers in Dec, 2011, at 4; Global Tax Policy and Controversy Briefing, published by ERNST&YOUNG in Jan 2012, at 10; New Tax Regime in Brazil, The; Haddad, Roberto, 20 Int'l Tax Rev. 34 (2009).

[http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr20&div=103&g\\_sent=1&collection=journals](http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/intaxr20&div=103&g_sent=1&collection=journals) (last visited July 17, 2013).



為分水嶺，2008 之前為"old" Brazilian GAAP，2008 以後為"new" Brazilian GAAP。為了減輕導入 IFRS 所帶來稅上的衝擊，於 2008 年初，巴西之稽徵機關允許納稅義務人得以選擇"old" Brazilian GAAP 或"new" Brazilian GAAP 作為稅上所得之計算基礎。接著，在 2010 年，為了使稅法能維持中立性(tax neutrality)，巴西之立法者頒布新的法令，所有巴西的公司在編製稅務報表時，必須以"old" Brazilian GAAP 為基礎，且不再允許"new" Brazilian GAAP 作為計算稅上所得之基礎。立法者向國內之企業承諾，會計準則的變動(從巴西 GAAP 到 IFRS)，並不會增加稅負<sup>51</sup>。比較特別的是，從 2010 年開始，巴西之上市公司需要準備兩套財務報表，一套是依據 IFRS，另外一套是依據"new" Brazilian GAAP<sup>52</sup>，不過"new" Brazilian GAAP 與 IFRS 之差異不大。關於巴西於導入 IFRS 後之財稅關係為何，雖有文獻定性為財稅相關<sup>53</sup>，惟本文以為，財務報表使用的是"new" Brazilian GAAP 以及 IFRS，而稅務報表使用的是"old" Brazilian GAAP，兩種 GAAP 差異甚大，稅上所得並非調整自財務報表之所得，故應定性為財稅分離為妥。

## 第九款 韓國

韓國是財稅相關系統，且政經情形與台灣類似，故本文欲以較大之篇幅介紹韓國之作法，韓國為了因應導入 IFRS 之問題，於 2010 年 12 月修改稅法，稅法的修改係秉持三大原則<sup>54</sup>：

---

<sup>51</sup> Martin Surya Mulyadi, *supra note* 44, at 161.

<sup>52</sup> IFRS adoption by country, *supra note* 42, at 42.

<sup>53</sup> *Id.*

<sup>54</sup> 郭雨萍、李嘉雯，同註釋 43。



1. 從事相同經濟活動公司之稅務負擔，不宜因採用 K-IFRS 與否，而有所不同(編者按：因為韓國目前僅有上市公司強迫採用 IFRS，未上市公司仍可使用原本國內之 GAAP，與台灣情形雷同)；
2. 因財務及稅務差異而產生之稅務調整數應降至最低；
3. 依 K-IFRS 據經濟實質判斷而作之會計處理應被認列；而採用 **K-IFRS 初期**，應提供公司相關減免措施，以減輕因採用 **K-IFRS** 所產生之額外稅務負擔。

這三大原則中的第三點後半段與本論文欲討論之範圍相關，而採用 **K-IFRS 初期**，有關之租稅減免措施舉例如下<sup>55</sup>：

#### 1.固定資產之折舊

K-GAAP	固定資產的耐用年限以及折舊方法由各個公司自行決定，無一定之標準
K-IFRS	固定資產的耐用年限以及折舊方法是根據實際經濟上的耐用年限以及固定資產未來經濟效益已消耗多少(例如單位產量法)來決定
稅法上之影響	在 K-IFRS 下的耐用年限通常較 K-GAAP 長，因此在導入 IFRS 的前幾年，稅法上能減除折舊費用會減少，導致所得稅增加。

<sup>55</sup> 整理自 Pwc, Impact of IFRS on Korean Tax System, at 3.

[http://www.amchamkorea.org/WEB-INF/upload/calendar/688\\_attach\\_3.pdf](http://www.amchamkorea.org/WEB-INF/upload/calendar/688_attach_3.pdf) (last visited July 17, 2013);  
Inland Revenue Board Of Malaysia(馬來西亞內陸稅收局), Tax Issues Arising from the Introduction of IFRS & Improvement, at 3.  
[http://www.hasil.gov.my/sgatar/pdf/07%20-%20South%20Korea/41SGATAR\\_KR\\_SP\\_TP1.pdf](http://www.hasil.gov.my/sgatar/pdf/07%20-%20South%20Korea/41SGATAR_KR_SP_TP1.pdf) (last visited July 17, 2013).



新修正之稅法	為了減輕折舊費用減少所增加的稅法上負擔，新的稅法規定，在 2014 年取得之固定資產，其折舊方法以及耐用年限仍然沿用原本的 K-GAAP
--------	--

## 2.呆帳、壞帳之認列

K-GAAP	壞帳應認列的數額由管理階層判斷
K-IFRS	壞帳之認列取決於客觀之證據
稅法上之影響	依 K-IFRS 所認列之壞帳會預期會比較低，因此在導入 IFRS 首年會有大量的收入。
新修正之稅法	稅法允許遞延這些收入至往後年度

## 3.營業租賃與融資租賃

K-GAAP	須符合特定、細節、形式之標準 <sup>56</sup> 才構成融資租賃
K-IFRS	依經濟實質判斷是否為融資租賃，而不拘泥於形式之標準
稅法上之影響	是否分類為融資租賃將導致稅法上能認列之費用有所不同，請見註 56

<sup>56</sup> 如(1)在租期結束後，出租人移轉所有權給承租人、(2)租賃期間超過資產可使用年限之百分之七十五、(3)或租賃給付現值超過公平市價之百分之九十。這些標準非常形式，例如租賃期間若佔可使用年限的百分之七十四，仍然不構成融資租賃。由於這些形式認定，使得管理階層有操作之空間，獲取稅法上利益(營業租賃之租金費用通常較融資租賃之折舊費用為高，因此可以負擔較少之稅捐)。



新修正之稅法	採用 K-IFRS 之標準或者採用 K-GAAP 之標準在稅法上皆可接受，也就是說在導入 IFRS 首年並不會因為租賃之分類而增加稅負，企業仍可依照原本的 K-GAAP 認列租金費用。
--------	--

#### 4. 產險公司之巨災危險變動準備金<sup>57</sup>

K-GAAP	若產險公司巨災危險變動準備金已在損益表上認列為支出，則可將巨災危險變動準備金自課稅所得中扣除。
K-IFRS	K-IFRS 規定巨災危險變動準備金不得認列為費用，該準備金應於股東權益變動表中列為保留盈餘之提撥。
稅法上之影響	若巨災危險變動準備金不得認列為費用，則在導入 IFRS 首年，會增加許多收入 <sup>58</sup> 。
新修正之稅法 (韓國企業所得 稅法第 30 條)	韓國財政部計劃透過財稅差異調整方式，准許產險公司於所得稅申報書上主張自課稅所得中扣除。

## 第十款 小結

以下將各國之財稅關係以及稅法上如何面對因導入 IFRS 追溯調整保留盈餘，彙總整理如下：

<sup>57</sup> 郭雨萍、李嘉雯，同註釋 43。

<sup>58</sup> 關於準備金在稅法上之影響，請詳第二章第十節。



國家	財稅關係(以導入 IFRS 後為準)	處理方式
英國	財稅相關	大部分之保留盈餘調整數皆在導入 IFRS 首年課稅，特定保留盈餘調整數之稅負可分十年繳納。
愛爾蘭	財稅相關	所有保留盈餘調整數之稅負皆分五年繳納。
新加坡	財稅相關	面對會計原則改變所增加之稅負，分數年繳納。
印度	財稅分離	面對保留盈餘調整數採取不課稅之立場。
德國	財稅分離	面對保留盈餘調整數採取不課稅之立場。
盧森堡	財稅一致	面對保留盈餘調整數採取課稅之立場，但納稅人可事先與稽徵機關就所增加之所得稅協商可分為幾年繳納
西班牙	財稅相關	面對會計原則變動所增加之保留盈餘調整數，稅法上採取中立、不予課稅之立場。
巴西	財稅分離	面對會計原則變動所增加之保留盈餘調整數，稅法上採取中立、不予課稅之立場。
韓國	財稅相關	致力於減少首次適用所增加之稅負，如：折舊、租賃、準備金等皆採不予課稅之政策。

由上表我們可以發現採取財稅分離的國家傾向不課稅，而採取財稅一致的國家傾向課稅，而財稅相關之國家則有選擇課稅也有選擇不課稅的，面對此議題，

各個國家處理的方式大抵上不脫第二章第三節第一項所列示的三種作法(一次性課稅、不課稅、分年課稅)。此三種作法到底孰是孰非，並沒有絕對正確之答案，實則，各個國家因為財稅關係、憲法之價值觀以及 IFRS 是強迫採用或是自願性採用，都會得出不同的結論，故本論文將由我國之財稅關係以及釋憲實務之價值觀分析追溯調整之保留盈餘是否該課營所稅。

## 第四節 以財稅關係探討本議題

### 第一項 前言

追溯調增保留盈餘是否課稅之議題，係起源於我國自 2013 年起，上市公司編製財務報表時要遵循的一般公認會計原則將由原本的 ROCGAAP 轉換成國際會計準則(IFRS)，在轉換的過程中，財務狀況表(為財務報表之一種)會出現為數眾多的「保留盈餘調整數」，本論文就是要探討這些保留盈餘調整數是否該課徵營所稅。本節的論述架構如下：首先，何謂一般公認會計原則，其與財務報表之間的關聯為何？為何一般公認會計原則的轉換，就會導致財務報表出現鉅額的保留盈餘調整數？財務報表所顯示的金額、結果，與稅上所得之間有什麼關聯(即所謂的財稅關係)？是否財務報表中的保留盈餘增加，就一定要課所得稅？最後討論我國的財稅關係為何，能否從我國之財稅關係推導出是否該對調增之保留盈餘課所得稅？

## 第二項 財務報表如何形成以及與一般公認會計原則 GAAP 之關聯



### 第一款 財務報表如何形成—會計循環(*Accounting Cycle*) <sup>59</sup>

在探討會計循環之前，需先探討一項交易是在何時進入會計程序，在交易實際發生前，通常需先進行適當之規劃，決定該筆交易是否進行，在相關人員核准該項交易後，由員工執行該交易之相關作為，在交易執行後，由會計人員記錄已執行交易之事項。也就是在交易已發生、已執行後，才會進入會計程序。

會計循環係指一家公司產生其財務報表之程序。會計循環的起點是(1)前一期實帳戶之餘額(資產、負債以及股東權益)；而在會計年度內，(2)交易發生後，(3)會計人員應該分析、並將各項已發生之交易登錄到日記簿當中，並且(4)將日記簿的分錄過帳到分類帳中；在會計年度終了時，會計人員(5)將會計期間所發生全部交易彙總編製成財務報表。

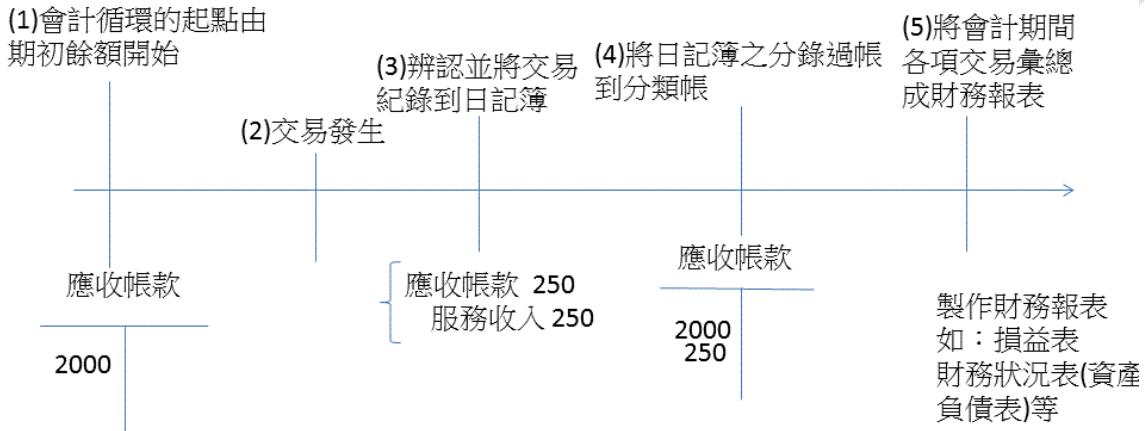
假設甲法律事務所，在某一會計年度只發生一項交易，即擔任乙公司之法律顧問，獲得顧問費收入 250 元，則此項交易該如何進入會計程序並產生財務報表，可表示如圖 1，此圖在以下章節關於各種財稅關係的介紹時會不斷改編、應用。

---

<sup>59</sup> Horngren, ACCOUNTING, 6<sup>th</sup> editon, 2006, at 140.



圖一



## 第二款 一般公認會計原則(GAAP)與會計循環之關係

一般公認會計原則係指企業認列、衡量會計資訊以及編製財務報表所應遵循之規定，基本上各個國家都會制定專屬於自己國內的 GAAP，例如美國是由財務會計準則委員會(FASB)制定美國之 GAAP，而我國在 2013 之前則是由中華民國會計研究發展基金會負責制定我國之 GAAP。所謂的認列(Recognition)係指將符合一定要件之經濟事項，加以記錄、衡量並列入財務報表之過程；所謂的衡量，就是決定認列金額多寡的過程。GAAP 與會計循環的關聯就在於上圖的步驟(3)到步驟(5)。認列、衡量就是上圖中會計循環的步驟(3)的部分，不同的 GAAP 對於每一筆交易該於何時認列，以及認列的金額(衡量)都可能有不同的規定。不同的 GAAP 對於財務報表之格式(上圖步驟 5)可能也會有不同規定。同一項交易，依據不同的 GAAP 來認列、衡量，會產出不同結果的財務報表，我國原本係依照 ROCGAAP 來認列、衡量各項交易，但上市公司被要求在 2013 年改用 IFRS 認列、衡量各項交易，且 IFRS 要求要溯及既往的適用，也就是要求公司在成立之初開始的每一項

交易都要依據 IFRS 重新認列、衡量，也因為此種追溯適用而導致需要調整保留盈餘(而本論文就是在探討調整保留盈餘之數額是否要課稅)。簡言之，會計循環是指產生財務報表之程序，而 GAAP 影響著會計循環中除了步驟(2)交易發生之外其他所有的步驟。

### 第三項 財務報表與稅上所得為何可能有不同之結果<sup>60</sup>

財務報表在計算本期淨利、稅務報表在計算所得時，都是以收入減除費用來計算，且財報與稅上所得面對的是同一個交易事實以及交易環境，直覺的思考，財務會計與稅務會計所計算出的所得數額應該會相同。實際的情形是，有時這些交易事實在財務會計與稅務會計中，是以同樣的方式被計算，但也常常因為各種因素導致兩者計算出的結果不同。導致財報與稅上所得不同結果的因素如下：第一，兩者之目的不同；第二，兩者對於收入的概念定義不同；第三，稅法有追求行政效率的考量。

#### 第一款 國內文獻整理

關於稅務會計與財務會計的歧異，我國學者黃士洲有精闢之論述<sup>61</sup>：「財務會計與稅務會計的出發點，雖均在正確記錄並衡量營利事業當期營業活動情形及結果，然財務會計基於穩健、保守考量（Conservatism），如有不確定因素時，不僅

<sup>60</sup> 除第二款外，皆整理自 Alley, C. & James, S. (2005), *The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research*, *Department of Accounting Working Paper Series*, 84. <http://researchcommons.waikato.ac.nz/handle/10289/1681> (last visited July 17, 2013); Simon James (2002), 'The Relationship Between Accounting Principles and Taxation: A UK Perspective', *Asia-Pacific Journal of Taxation*, 6(3), 84-97. <http://researchcommons.waikato.ac.nz/handle/10289/1681> (last visited July 17, 2013).

<sup>61</sup> 黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台灣大學法律研究所博士論文，2007 年1月，頁27。

應揭露於財務報表，尚須審慎評估認列，故傾向於低列收入而高估費用。相形之下，稅務會計基於各種稅捐考量，諸如稽徵經濟（如所得稅法第 26 條國外影片事業在台獲取的出租影片收入）、防杜浮濫列報（如同法第 37 條交際費認列上限）、有礙課稅公平（如同法第 38 條不得列為費用或損失項目）、帳證不齊（如同法第 28 條製造業超耗原料而無正當理由的剔除）、或特定免稅得（證券交易收入、損失不計入應稅所得計算）以及稅捐優惠（如促進產業升級條例第 5 條的加速折舊）等，反傾向於有疑問時，則少列費用而多列收入。故稅務會計雖於方法、程序及計算上，依存於財務會計，然基於兩者觀察角度的不同，彼此間存在者相當程度的歧異。」

而本文於以下篇幅，則將援引外國文獻，對於財務報表與稅上所得為何會不一致的原因，提出更進一步之觀點。

## 第二款 財務會計與稅法之目的不同

通說認為，財務報表之目的，係提供資訊給利害關係人做為控制與決策之參考依據，利害關係人包含內部使用者(如管理階層)或者外部使用者(如股東、債權人、稽徵機關等)。進一步的闡述，可以參考IAS1及IASB之「架構」(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)<sup>62</sup>，此「架構」例示了財報的各種用途<sup>63</sup>，而所例示數種用途可以分類為兩大主要目的<sup>64</sup>，第一，提供有關企業

---

<sup>62</sup> Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

[http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses\\_fs\\_2009/course\\_copfi\\_fs\\_2009/IFRS\\_Framework.pdf](http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses_fs_2009/course_copfi_fs_2009/IFRS_Framework.pdf) (last visited July 17, 2013)；並請參考林蕙真，中級會計學理論與應用，第四版，2010 年 9 月，頁 14。

<sup>63</sup> 例如：(a)幫助投資人決定該持有、買進或是賣出手中的持股。(b)幫助衡量管理階層是否負責任、管理績效是否良好。(c)幫助評估該公司是否有能力支付員工薪水以及其他額外的福利。(d)幫助債權人評估借給公司之貸款是否能收回。(e)計算出可供分配之利潤。

財務狀況、財務績效及現金流量之資訊，俾幫助廣大之使用者作成經濟決策。第二，顯示管理階層對受託資源的之管理責任。

而稅法的目的與財務報表的目的有很大的不同，美國最高法院於 *Thor Power Tool Co. v. Commissioner* 一案中曾明白表示<sup>65</sup>：「財務會計的主要目的是提供有用的資訊給管理階層、股東以及其他利害關係人。財務會計的主要責任在避免上述這些資訊使用者被誤導；而稅法的主要目的，是要公平徵稅，捍衛公共財政利益。財務會計基於其目標和責任，發展出穩健、保守原則，簡言之，就是『不預計任何可能發生的利益，承認一切可能發生的損失』，以避免誇大淨利潤和淨資產，就算因此可能無法忠實表達公司的財務狀況也是可以忍受的。相對的，基於與財務報表顯著不同的目標和責任，低估公司之收入並不是稅法的指導原則。有鑑於此種分歧、甚至是相反的目標，任何認為稅和財務會計相等的說法，是無法被接受的。」

Simon 教授認為，稅法之目的除了美國最高法院所說的增加財政收入外，也常成為執行政府社會、經濟政策之工具，藉由稅法影響人民經濟上之決策。舉例而言，允許企業之設備在使用的前幾年提高折舊費用(加速折舊)，可達到鼓勵民間投資機器設備之效果。

另一方面，就財務會計而言，為了產生收入而發生的所有費用都應該要列入計算，但是稅法基於防止稅捐規避及避免鋪張浪費之目的，並不承認某些費用。舉例而言，在英國，為了招攬生意而招待顧客從事娛樂活動、或者送禮給顧客(除

---

<sup>64</sup> 林蕙真，中級會計學理論與應用，第四版，証業出版，2010年9月，頁14。

<sup>65</sup> 轉引自：ZMichael D'Ascenzo & Andrew England, *Tax And Accounting Interface*, 15th Australasian Tax, Teachers Association Conference, January 31, 2003.

<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/29545.htm> (last visited July 17, 2013).



非送的禮物價值不高且是為了廣告目的)，所發生之費用在稅法上是不被承認的<sup>66</sup>。

### 第三款 稅法與財務會計對於「所得」(income)之範圍寬窄不同<sup>67</sup>

Holmes教授認為，「所得」(income)這個概念，從最廣義到最狹義，可以分為四個階層，第一，最廣義的概念、第二，會計上的概念、第三，經濟學家發展出的概念、第四，稅法上的概念。

首先，最廣義之所得(經濟上之所得)，係指在一段期間之內總財產之變動與所消費之金額之總額(也可以說成是在扣除消費金額之前總財產之變動)，所謂總財產之變動包含了「未實現利得」。

傳統的會計學對於所得的概念僅限於在市場上已實現之利得，但近代的會計學已將部分之未實現利得視為所得的一部分(但是是暫時性的認列為所得)。

經濟學者在劃定所得範圍時，加入了一些限制性要素，例如所得須有週期性(periodicity)、生產性(productivity)以及永久性(permanence)，因為這些限制性要素使得經濟學家發展出的所得的概念較會計學為窄。

最後，稅法劃定所得之範圍遠較會計上之所得以及經濟學上之所得為窄，Holmes教授認為是因為許多在經濟實質上為所得者，於稅法上不列入稅基之計算，也就是所謂的免稅所得，最著名的例子就是資本利得(例如買賣股票之利得)不課稅。

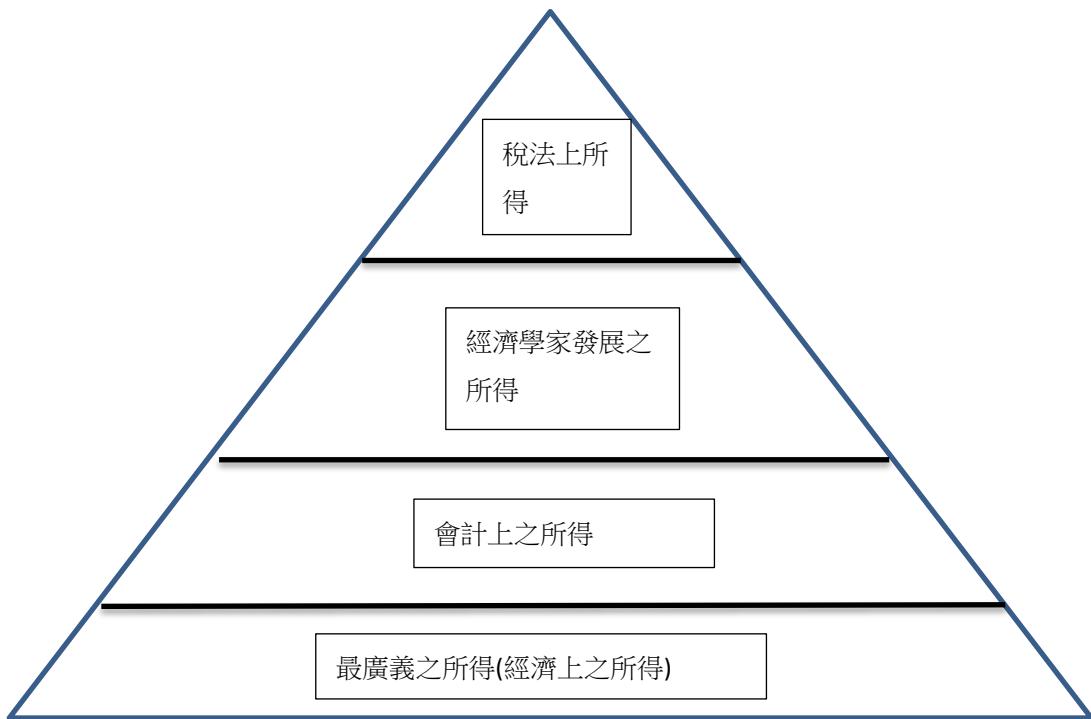
<sup>66</sup> 在我國也有類似的規定，如營利事業在交際應酬費的認列有其上限，交際費超過上限者，稅法不予以承認，請參照所得稅法第 37 條之規定。

<sup>67</sup> 整理自 Kevin Holmes (2001), The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis, 238-245.

企業常會藉由各種方法將應稅所得轉換成免稅所得，另外企業也傾向將資源投入到能產生免稅所得的生產活動。



四種不同所得之概念(最廣義、會計、經濟學、稅法)之關係可以繪製如下圖。



#### 第四款 稅法有行政效能的考量 (*administrative effectiveness*)

所謂行政效能(*administrative effectiveness*)，係指以較小的行政資源的投入來實現最佳行政之效果。前文提過，財務會計與稅務會計面對的是同一個交易事實以及交易環境，但可能以不同的方法去衡量這些交易。稅法基於行政效能的考量，對於衡量的結果非常重視穩定性、確定性(**certainty**)與客觀性(**objectivity**)，也就是不希望所衡量出的結果發生變動。換句話說，稅法希望所衡量的結果在未來仍然能夠反覆驗證，而不會因為時間的經過導致衡量結果的不同。而好的財務報表，為了能提供使用者決策時更好的依據，常常必須摻入主觀估計之要素以及對未來



做出預測，這會使得同一個交易事實在本期財報的衡量結果與未來再次衡量的結果不同。舉例而言，在英國，企業有義務要提撥退休金準備，而關於退休金費用的認列，稅法<sup>68</sup>係以企業所提撥之退休金之金額為基礎，此時所認列費用的金額，是客觀的、確定的、可在未來反覆驗證而不會變動的(因為企業提撥多少退休金是客觀的，不涉及任何主觀之估計)。相對的，財務報表在計算當期退休金費用<sup>69</sup>時，摻入許多主觀估計(包含對未來之預測)之要素，例如計畫資產之預期報酬與精算損益等，故當年度所估計出之數額，在往後年度檢驗時，常會與所估計的數額所有出入。

正因為財務報表涉及許多主觀估計，面對同一件交易事實，由不同人編製財務報表可能會有不同之結果，而這個廣大的操作空間，是非常有利於企業做稅捐規避行為的。對此，美國最高法院於同一篇 Thor 判決中表示：「財務會計領域經常使用「合理的估計」、「概然率」，故有某程度的不確定性、主觀性。「合理估計」在財務會計領域或許非常實用，甚至對於財務報表使用者如股東、管理階層而言，是必要的，因為使用「合理估計」可以準確地反映一個公司的整體財政狀況。但是稅法對於不確定性的容忍度極低，而且會計師的主觀判斷也不應該拘束稽徵機關。」

---

<sup>68</sup> 由於 Clinton Alley and Simon James 兩位教授係於 2005 年撰寫此篇文章，現今英國稅法對於退休金費用之處理是否不同，本論文無從得知，惟此處僅是舉例幫助了解相關概念，故仍沿用作者所述。

<sup>69</sup> 會影響退休金費用的因素有當期服務成本、利息成本、計畫資產之預期報酬、精算損益，此部分涉及中級會計學，非本論文主要探討對象，請參相關論著。



## 第五款 小結

綜觀上述之三大原因，財務報表上之本期淨利不必然會等於稅上所得，但也不必然不等於稅上所得，至於兩者何種情形數字會非常接近，何種情形會相差甚遠，則涉及了財稅關係之選擇，請詳本論文以下章節之論述。

茲可能導致將財報與稅報結果不同之原因整理如下表：

原因	財務會計	稅法
目的不同	幫助財務報表使用者做出經濟決策	公平徵稅(主要目的)、成為政府執行社會經濟政策之工具
對於所得概念之範圍寬窄不同	所得概念之範圍較寬	所得概念之範圍較窄
稅法有行政效能之考量	財務報表經常使用主觀估計。	基於行政效能，重視穩定性、客觀性、重覆驗證性，排斥主觀估計。



## 第四項 財稅關係之分類及其優缺點

### 第一款 文獻回顧

目前我國有討論財稅關係之文章，皆僅將財稅關係分類為財稅一致與財稅分離，其定義分別為<sup>70</sup>：「財稅獨立係指財務會計所得和稅務會計所得為彼此獨立的兩系統，企業對某議題在財稅間會計處理，可採用不同會計政策。稅務上採用特定的稅務架構，並不連結到會計所得的計算；財稅一致則為：會計所得也同時決定課稅所得、或為財務會計遵循稅法規則。」惟本為以為僅將財稅關係分為兩類在處理本議題時稍嫌不足，爰參考其他外國文獻，將財稅關係分為三類，以利探討問題。

### 第二款 財稅關係之分類

財務會計與稅務會計最基礎的關聯在於，他們是由同一群交易事實所構成的，而財報與稅報進一步的關聯因下列三種財稅系統而不同。財務報表與所得稅之間的關係一般而言可以分為以下三種系統<sup>71</sup>：獨立稅務系統(以下簡稱財稅分離) (independent)、稅務系統與財務會計相關(以下簡稱財稅相關)(quasi-dependent)、財稅一致(dependent)，以下分別介紹之。

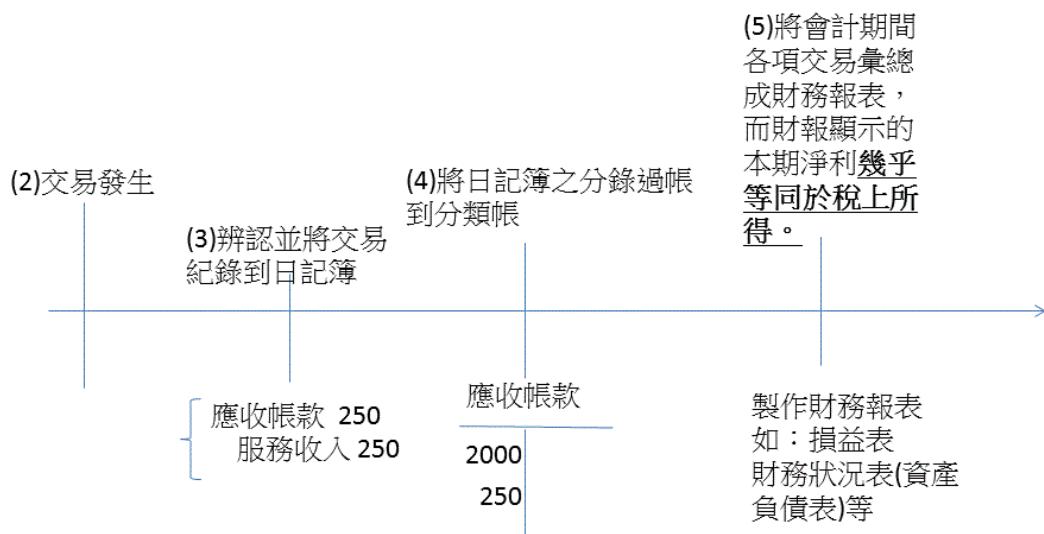
<sup>70</sup> 姚筑云，導入國際財務報導準則對我國租稅徵納之影響，國立政治大學會計研究所碩士論文，2012年，頁20；林忠翰，導入IFRS所引發之稅法議題－查核準則移向IFRS靠攏，國立臺灣大學法學院科際整合法律學研究所碩士論文，2011年，頁49以下。

<sup>71</sup> Jeff Ng (University of Chicago Booth School of Business), Tax and Non-Tax Incentives for Voluntary IFRS Adoption: Evidence from the UK, October 12, 2009, at 32.  
[http://faculty.chicagobooth.edu/workshops/accounting/archive/pdf/Ng\\_TaxandIFRS.pdf](http://faculty.chicagobooth.edu/workshops/accounting/archive/pdf/Ng_TaxandIFRS.pdf) (last visited July 17, 2013).

## 第一目 財稅一致

在財稅一致之情形(dependent)，除了少數除外規定與調整外，所得稅的稅基原則上遵循財務報表的數字，採用財稅一致的國家如：瑞典、瑞士、剛果、白俄羅斯<sup>72</sup>以及導入 IFRS 前之德國等；茲將稅上所得與財務報表顯現之所得，兩者之關係表現如圖 2。藉由此圖，我們可以清楚的知道，納稅義務人在依會計循環製作好財務報表的當下，也幾乎計算好稅上所得，而不必再經過其他程序。

## 圖二



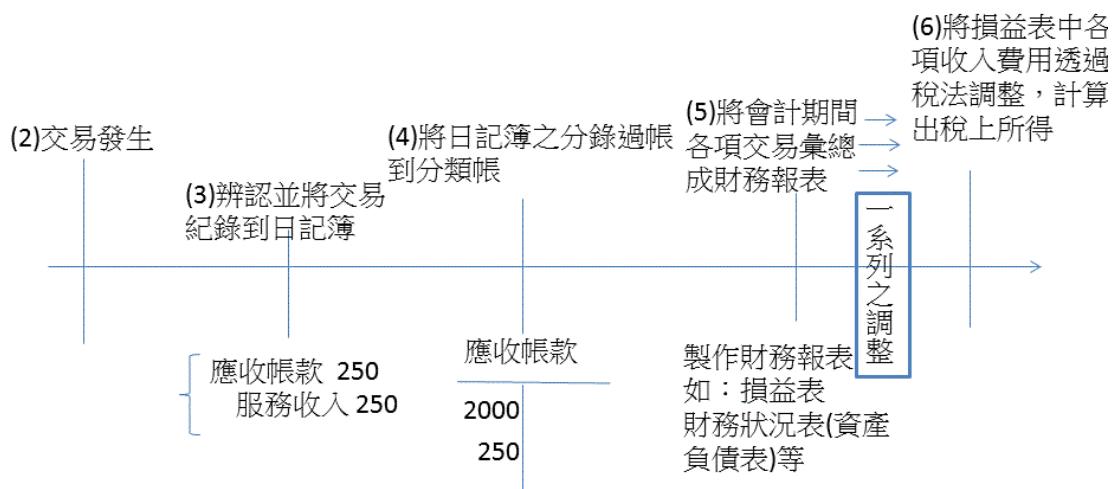
## 第二目 財稅相關

而在「稅務系統與財務會計相關」(quasi-dependent)之系統(本論文稱之為財稅相關)，係以財務報表帳列數字為出發點，將帳列的各項收入、費用逐項調整，彙

<sup>72</sup> IFRS adoption by country, *supra* note 42.

總成稅上之所得，採用財稅相關之國家有英國、法國、芬蘭、韓國等<sup>73</sup>。財稅相關系統，可表示如圖三。與財稅一致的圖相比較，為了計算出稅上所得，納稅人必須多進行一項將財報所得調整成稅上所得的程序(此種程序在我國稱之為帳外調整)。觀察圖三，可知，財稅相關之國家，稅上所得與財務報表使用同種 GAAP、同一套日記簿及分類帳，除了步驟(6)以外，在會計循環大部分之過程是不增加納稅人額外的程序負擔。

圖三



### 第三目 財稅分離

在財稅分離之情形，稅上所得之計算，不是依照財務報表而來，至於如何計算稅上所得，有兩種方式，其一是依照稅法特有的會計準則，其二是在財務報表導入 IFRS 後，稅上所得仍是以照國內原本之 GAAP 為基礎，請詳下述。

<sup>73</sup> IFRS adoption by country, *supra* note 42.

採財稅分離之國家，大別有兩種情形，第一，在導入 IFRS 前就已經是財稅分離，關於財報適用國內之 GAAP，關於稅報，則依照稅法上特有的會計準則逐筆認列交易，例如印度，其稅報既不是依照 IFRS 也不是依照國內的 GAAP 而是稅法自己有規定一套會計準則稱作 TAS(Tax Accounting Standards)，荷蘭<sup>74</sup>也是有一套稅法上的會計準則，相類似的國家還有波蘭、俄羅斯、澳洲等<sup>75</sup>。；第二，在導入 IFRS 前為另外兩種財稅關係(財稅一致或財稅相關之系統)，導入 IFRS 後改成財稅分離，例德國原本是財稅一致的國家<sup>76</sup>，不論是財報或是稅報皆使用原本國內的 GAAP，但在導入 IFRS 後，財務報表的會計準則改用 IFRS，而稅務報表仍沿用以前國內原本的 GAAP，形成財稅分離之國家，故德國之企業需要分別準備以國內 GAAP 為基礎和以 IFRS 為基礎的兩套財務報表。財稅分離之系統可表示如下圖，由下圖可知，稅務報表與財務報表唯一的關聯在於「交易事實」，之後，稅務報表與財務報表各自適用不同的會計準則，去辨認、衡量這些交易事實，並各自製成不同之財務報表。前文提到，不同的會計準則 (GAAP)，會有不同的衡量、認列的規則，這樣會有什麼影響呢？以下圖為例，同一個交易事實(擔任乙公司法律顧問所收取之顧問費) 可能因為兩種會計準則對於「收入」認列、衡量之標準不同，所以在財報上認列的是 250 元的收入，但在稅報上卻是認列 300 元的收入。

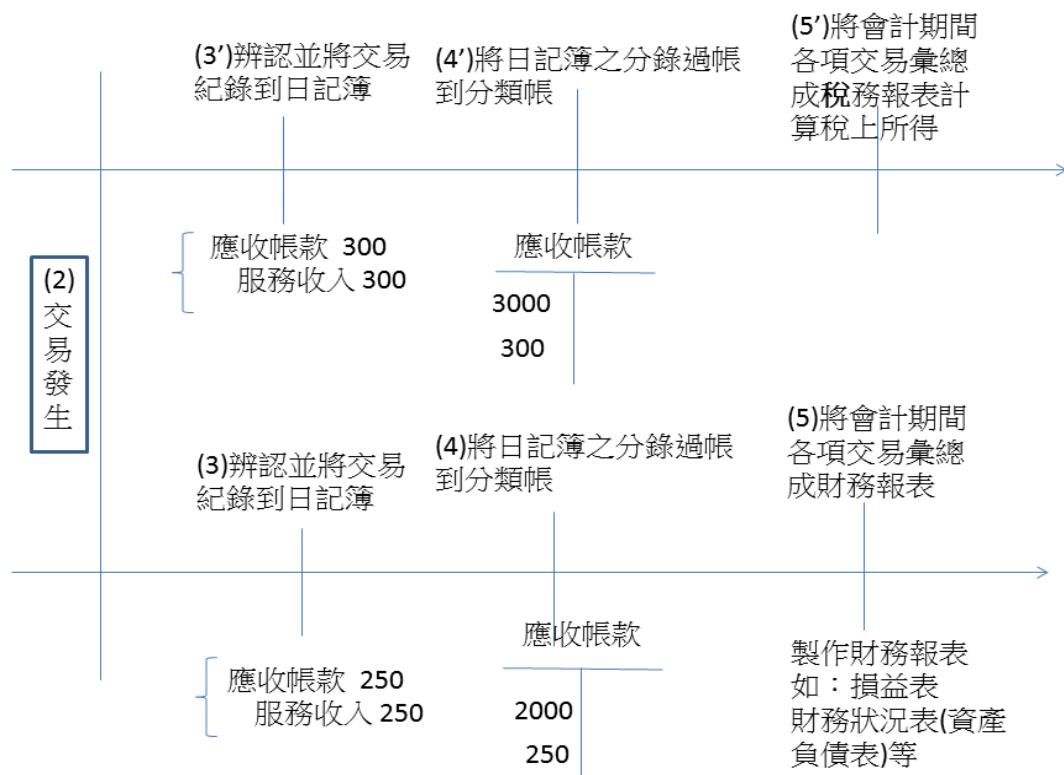
---

<sup>74</sup> The Centre for European Policy Studies(CEPS)(歐洲政策研究中心), *supra note 45*, at 24.

<sup>75</sup> IFRS adoption by country, *supra note 42*.

<sup>76</sup> The Centre for European Policy Studies(CEPS)(歐洲政策研究中心), *supra note 74*.

# 圖四



## 第三款 不同財稅關係之優缺點<sup>77</sup>

### 第一目 採財稅分離之優缺點

採財稅分離的優點在於：第一點，政府對於稅捐政策的制定能全盤掌握，因為稅法能改變、決定企業利潤的大小(也就是稅基)；第二點，在導入 IFRS 時稅法只要做微幅的修改，甚至不須修改，**對稅務之影響極低**。為何如此說呢，從上圖可知，在財稅分離之系統，財報與稅報係使用不同之會計準則，而在導入 IFRS 時，

<sup>77</sup> 主要整理自：IFRS: Tax implications for the EU financial services industry – are you ready? , published by Price Waterhouse Coopers in 2006.

各國通常皆僅將「財務報表」所適用之「原本國內之 GAAP」轉換成「IFRS」，而稅法上所使用之 GAAP 仍未改變，所以可以說導入 IFRS 對於稅上所得完全沒有影響；就算是財稅分離的第二種情形，也就是導入 IFRS 後才改成財稅分離者，對稅務的衝擊也極低，以德國為例，導入 IFRS 前，稅上所得之計算是完全依據國內之 GAAP(為財稅一致之系統)，導入 IFRS 後，稅上所得之計算仍然是依據原本國內之 GAAP，故導入 IFRS 對稅上所得也幾乎是沒有影響。

採取財稅分離的缺點在於：第一點，納稅義務人需要維持兩套帳<sup>78</sup>，分別為了財務報表與稅報的目的，此種作法會大大增加遵循成本；第二點，會造成財務報表許多「遞延所得稅」之問題<sup>79</sup>，因而增加遵循成本。在短期內，維持兩套帳是可行的，但是站在公司(尤其是複雜的金融機構像是銀行等)都希望增加帳務處理效率、降低遵循成本的前提下，財稅分離對於納稅人而言便會非常不受歡迎。

## 第二目 財稅一致的優缺點

採取財稅一致的優點在於：第一點，納稅人只要準備一套帳就可以應付財務和稅務的目的；第二點，只有極少量遞延所得稅的問題，帳務的處理較簡便；第三點，不需要複雜的稅法來衡量、調整課稅所得，蓋課稅所得幾乎等同於財報上之所得。

採取財稅一致的缺點在於政府將稅法政策的制定權完全的讓渡於會計準則的制定者，對於徵納雙方都不是好事。

---

<sup>78</sup> 請對照第二章第四節第四項第二款第三目財稅分離的圖四，所謂的兩套帳，係指從交易發生後，整個會計循環，不管是日記簿或是分類帳一直到最後的財務、稅務報表，都需要準備兩套。

<sup>79</sup> 關於遞延所得稅的成因，主要來自於財稅差異，而財稅分離系統是三種財稅關係中財稅差異最大的，所以遞延所得稅的處理最為複雜。



### 第三目 財稅相關的優缺點

採取此系統的優點在於：第一點，納稅義務人如同財稅一致的系統，亦僅要準備一套帳就可以同時滿足財報與稅報的需求，雖然仍要經過些許的調整才能達成稅報的目的；第二點，政府仍握有對稅捐政策的決策權；而缺點在於稅法會變得很複雜，因此遵循之難度亦會提高。

茲將三種財稅關係之優缺點整理如下表：

	財稅關係	優點	缺點
1	財稅分離	(1) 政府對稅捐政策能全盤掌握  (2) 導入 IFRS 時，所造成之稅務衝擊較小。	(1) 納稅人需準備兩套帳，稅法上協力義務負擔最重。  (2) 須面對複雜的遞延所得稅之問題
2	財稅一致	(1) 紳稅人僅需準備一套帳，稅法上協力義務之負擔最輕。  (2) 遷延所得稅的問題最少。  (3) 稅法之立法最為簡單明瞭。	(1) 政府對稅法的掌控權不足。
3	財稅相關	(1) 僅需準備一套帳  (2) 政府對於稅捐政策仍握有決策權。	(1) 稅法之立法較為複雜。



## 第五項 決定採何種財稅關係之考量因素

### 第一款 立法者之憲法任務 一決定稅基如何計算

量能課稅原則為稅法上結構性的原則<sup>80</sup>，不僅拘束立法者也是立法者追求之目標，此原則要求有關納稅人之稅捐負擔，應當按照「經濟上之負擔能力」分配<sup>81</sup>，而如何探知納稅人「負擔能力的多寡」，則需要透過立法者所擇定之各種指標來衡量，德國學者 Dieter Birk<sup>82</sup>認為，「找尋稅捐負擔能力的衡量指標，以及提出稅捐負擔能力之計算方法，即成為稅捐立法者最重要的憲法上任務。前者涉及稅目的選擇，後者則為稅基展開的問題。」關於稅捐負擔能力的衡量指標，也就是稅目的選擇，目前立法者已經發展出三項指標(也就是稅捐客體)來衡量納稅人之負擔能力，分別是所得、財產及消費<sup>83</sup>；而關於稅捐負擔能力的計算方法，也就是稅基展開的問題，則與財稅關係息息相關。

立法者對於以財政收入為目的之租稅，唯一的目的就是量能課稅，立法者之憲法任務就是制定各種稅法達成量能課稅之目的，至於立法者要採取什麼手段去達成其心目中的量能平等，亦即選取何種稅目、稅基該如何計算，乃其立法形成自由。

<sup>80</sup> 關於量能原則請參考第二章第五節。

<sup>81</sup> 葛克昌，所得稅法基本概念，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，頁2009年2月，頁13。

<sup>82</sup> Dieter Birk, Das Leistungsfahigkeitsprinzip als MaBstab der Steuernormen, 1983, S.32 ff 轉引自柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上之當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎，《憲法解釋之理論與實務》第七輯，2010年12月，頁220。

<sup>83</sup> 黃茂榮，稅捐的構成要件，收錄於稅法總論第三冊，2008年2月，頁93以下；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第14期，2007年12月，頁76。

而每一個國家之立法者是根據何種因素來決定該國之財稅關係，本文認為立法者是綜合考量量能原則、納稅人協力義務之程序負擔以及稽徵經濟等因素後始決定該國之財稅關係，請詳以下論述。



## **第二款 立法者衡量因素之一 一量能原則(財報是否彰顯負擔能力)**

立法者之目的是實現量能原則，但要採取何種手段達成量能原則，是立法者之形成自由，每一種財稅關係代表的是立法者對於「財務報表是否能符合立法者心中量能原則」的看法，請詳下述。

首先討論**財稅分離**，如前文所述，財稅分離之系統分為兩種情形，在第一種情形，也就是導入 IFRS 前就已經是財稅分離系統，此種情形在憲法上的意義為：立法者全盤的不信任財務報表可以表彰納稅人的負擔能力，故另行創設稅法上的會計準則來衡量納稅人之負擔能力，舉例子而言，若財務報表顯示企業今年有大量盈餘，但依稅法上之會計準則衡量後，稅報顯示今年是損益兩平，那麼立法者今年度便不會對該企業課稅，蓋財報顯示有盈餘在立法者眼裡並不代表負擔能力有增加，一切仍以稅報所顯示的負擔能力為準。

在**財稅合一**的系統，其憲法上之意義為：立法者幾乎全盤信任財務報表可以表彰企業之負擔能力，在此種國家，財報之盈餘幾乎等同於稅報之盈餘，若財務報表顯示企業今年有大量盈餘，即代表著今年會被課大量的稅。

在**財稅相關**的系統，立法者大致上接受財務報表所表現的負擔能力，但認為財務報表仍然需要經過一系列的調整才能達到立法者心目中的量能原則。

接著要探討財稅分離的第二種類型，原本是財稅分離或財稅相關的系統，但是在導入 IFRS 後轉換成財稅分離，這種情形在憲法上的意義為：立法者原先信賴

財務報表所表彰負擔能力的原因在於該財務報表是依照該國原本之 GAAP 所製作，但在導入 IFRS 後，依 IFRS 所製作之財務報表偏離立法者心中量能原則的目標，換句話說，立法者認為原來之 GAAP 較能表現出納稅者之負擔能力，故在計算稅基時仍以原來國內之 GAAP 為基礎。

### 第三款 立法者衡量因素之二—納稅人協力義務的程序負擔

承上所述，要以 IFRS 或是以國內之 GAAP 或是稅法另行創設一套會計準則來衡量納稅人的負擔能力，達成立法者主觀上之量能原則，是立法者的形成自由。惟須注意者係，本文雖認為採何種財稅關係是立法裁量空間，但這也不代表為了追求量能原則可以不擇手段加重納稅人程序上之負擔，毋寧仍有其憲法上界限，吾人仍應以實質法治國之精神，以比例原則等加以審查，以下分析之。

從納稅人程序負擔的角度觀察，財稅分離的程序負擔最重，理由在於從交易發生、做會計分錄開始，納稅人就要為了稅務會計多做一次帳；在財稅相關的系統，平日都沿用財務報表的分錄，直到期末再一次性的做一系列的調整，程序負擔遠小於財稅分離系統；在財稅一致的系統，亦是平日完全依循財務報表，直到期末做一次性、微幅的調整，程序負擔最小。

凡是國家的行為皆要遵守比例原則，立法者課以人民協力義務<sup>84</sup>探知人民負擔能力時，亦要符合比例原則。舉例而言，在財稅分離的情形，企業平時需要維持兩套帳冊，以比例原則分析之，在適當性的檢驗，因立法者認為財務會計完全無法表彰納稅人負擔能力，故令人民設兩套帳的確可以達到更進一步追求立法者心中量能原則的目標，然而在狹義比例原則的檢驗上，應比較設置兩套帳所帶來量

---

<sup>84</sup> 企業編製財務報表以及計算、申報稅上所得皆係納稅人稅法上之協力義務，請參考第二章第五節第三項第一款以下。

能原則的利益是否大於所增加的程序負擔。亦有論者以為<sup>85</sup>，程序上量能原則亦是立法者應考量的因素，不應施以過重之程序負擔，斯亦此旨。

果爾，各國的立法者對於「探詢納稅人真正的負擔能力」以及「納稅義務人協力義務的程序負擔」兩者，以比例原則權衡後，得出該採取何種財稅關係的結論(亦可說是量能原則與程序負擔的平衡點)，隨著各國的憲政價值觀以及國情的不同，稅務報表對於財務報表的依賴程度也跟著不同。

#### 第四款 立法者衡量因素之三—稽徵經濟

以我國營所稅之稽徵程序為例，先由企業做營利事業所得稅結算申報，依所得稅法第 80 條：「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額」，第二章第四節第三項第三款提過，財務報表基於其目的與需求，存在著許多主觀估計，相對於客觀的交易金額，**主觀的估計對於稽徵機關在審核時較為困難**，此將大大影響稽徵機關關於查核申報數字的行政效能，且徵納雙方的意見也很容易不一致而徒增訟源，故立法者可能基於此種考量，不採納財務報表中的主觀估計作為計算稅上所得的基礎，從而便不採取財稅一致的系統。

#### 第五款 小結

要選擇何種財稅關係為立法者形成自由，並沒有一定是非對錯，立法者在決定採何種財稅關係時，會通盤考量量能原則、納稅人之程序負擔以及稽徵經濟，每一種財稅關係對於量能原則及稽徵經濟所造成的影響大不相同。當立法者較偏向追求心中的量能原則時，可能會採取財稅分離；當立法者比較在意納稅人程序

---

<sup>85</sup> 黃奕超，量能原則與納稅人程序保障以租稅申報程序為中心，台灣大學法律學研究所碩士論文，2009 年，頁 55 以下。



負擔時，可能會採取財稅相關或、財稅一致；當立法者比較注重稽徵機關在查核申報數額時的稽徵經濟時，可能會採取財稅相關或財稅分離。每一個國家之立法者因國情、價值觀之不同，面對量能原則、納稅人協力負擔及稽徵經濟三種因素時，所決定出的財稅關係也會不同。

## 第六項 不同的財稅關係對於會計準則變更應有的處理方式— 論體系正義

### 第一款 體系正義之意義

翁岳生大法官於釋字 455 號協同意見書中表示：「按立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。」

許宗力、許玉秀大法官於釋字第 596 號不同意見書中表示：「法秩序理應是一個沒有內在矛盾的法價值體系，當立法者對某特定事務或生活事實作出某種原則性的基本價值決定後，在後續之立法，即有遵守該基本價值決定之義務，否則將破壞整個法價值秩序體系的一貫性與完整性，也就是體系正義之違反。當然，體系之違反與平等之違反尚不能直接劃上等號，若不稍作保留，將造成體系僵化，而使立法者不再有重新評價或針對特殊狀況作成例外規定之可能。因此體系之違反是否構成平等原則之違反，仍須進一步視其悖離體系有無正當理由為斷。」

承上，本文以為，立法者藉由立法形塑一個法秩序，若這個法秩序存在著上位的、共通的法律原則，除了行政機關與人民外，立法者亦受自己所創立的、上



位的法律原則所拘束，亦即，立法者在處理較為具體、下位的事件時，不可違反已確立、較上位的法律原則。

果爾，立法者在形成財稅關係時，雖擁有廣大的形成自由，惟上位概念之財稅關係一旦確立，在處理具體事件時，則應遵守體系正義，不應違反既存的法律價值，也就是說一旦確立財稅關係，那麼關於會計政策的變動稅法上應如何評價，立法者就應該遵循自己所建立的邏輯和體系。

但這並不代表著立法者不可以變更稅關係，事實上，許多國家在引進 IFRS 後改變原有的財稅關係，例如德國原本採取財稅一致，但在導入 IFRS 後採取財稅分離<sup>86</sup>。體系正義要求的是最上位的原則確立之後，下位的規範應遵循上位原則的邏輯，但體系正義的概念本身並不拘束上位原則的改變，此問題涉及法秩序之變動而毋寧是信賴保護才應處理的問題。故德國原本採取財稅一致，按下段所述，對於會計政策變動所導致的保留盈餘調整數理應課稅，德國最後選擇不課稅，此舉不但沒有違反、反而是遵守了體系正義，蓋在新的法秩序底下，選擇不課稅才不會造成法體系內部之矛盾。

## 第二款 不同的財稅關係對追溯調整保留盈餘應有的處理方式

只要是會計政策的變動，幾乎都會溯及調整財務報表的期初保留盈餘，在財稅一致的系統，立法者完全信賴財務報表所表彰的負擔能力，故對這些追溯調增的保留盈餘應該要課稅<sup>87</sup>；相反的，在財稅分離的系統，財報與稅報唯一的關聯在

<sup>86</sup> 林忠翰，導入 IFRS 所引發之稅法議題－查核準則移向 IFRS 靠攏，台大科法所碩士論文，2011 年 12 月，頁 71 以下。

<sup>87</sup> IFRS 對於會計政策變更的要件為：更能表現經濟實質時，才能改變會計政策。在財稅一致之系統，立法者就是信賴財務報表能反映企業之經濟實質及負擔能力，所以當企業為了更接近經濟實質而改變會計政策所導致的保留盈餘調整數，立法者自然會傾向要課稅。



於它們倚賴的是同一個交易事實，只是後續用不同的會計政策來評價，所以會有不同的結果，本案，是財務報表所依據的會計政策大量的變更，所導致大量保留盈餘調整數，但是最源頭的交易事實以及經濟實質完全沒有變化，稅報所依據的會計政策也沒有變化，站在體系正義的立場，既然財務報表無法表彰負擔能力，即不應對調增之保留盈餘課稅；而在財稅相關系統，立法者對於財務報表表彰負擔能力的態度介於財稅一致與財稅分離之間，故不論是採取課稅或是不課稅的立場，皆難指摘其違反體系正義。

## 第七項 我國之財稅關係—營所稅如何依據財務報表課稅

首先探討我國企業之財務報表如何製作之法令依據，再分析營利事業所得稅之稅基如何形成，藉此探討營利事業所得稅與財務報表是否有依賴關係，若有，是如何依賴財務報表課稅。

### 第一款 導入 IFRS 「前」 我國財務報表如何形成及其之依據

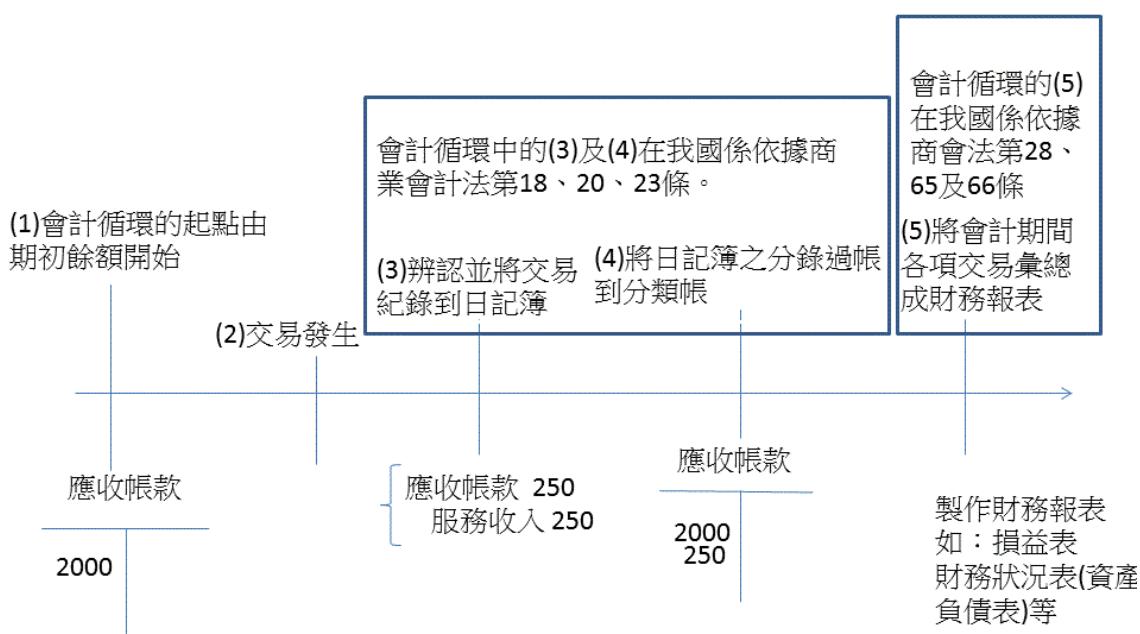
第二章第四節第二項已闡述過在世界各國，財務報表形成的過程，基本上我國財務報表的形成過程也是大同小異，以下臚列出法律依據：

商業會計法第 1 條：「商業會計事務之處理，依本法之規定。」；同法第 2 條第 2 項：「本法所稱商業會計事務之處理，係指商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總，及據以編製財務報表。」依同法第 13 條所授權訂定的商業會計處理準則第 2 條規定：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。」同準則第 3 條規定：「本準則所列會計憑證、會計科目、帳簿及財務報表，商業得因實際需要增訂。」



我國的會計事務處理程序，從原始憑證編製記帳憑證，根據記帳憑證登入時序帳簿(也就是通稱的日記簿)，最後予以調整、彙總、編製財務報告，皆是依據商業會計法及商業會計處理準則。第二章第四節第二項之圖表可結合我國商業會計法如圖五<sup>88</sup>：

圖五



## 第二款 一般公認會計準則(ROCGAAP)與商業會計法之關係

前文已提到世界各國在導入 IFRS 前，編製財務報表時皆是依據其國內之 GAAP，而在上一段本文卻說我國的財務報表編製是依據商業會計法，似乎與國際間之作法有所不同，為免造成疑惑，以下將闡述兩者之關係並釐清定義。

<sup>88</sup> 金永勝，商業會計法，志聖教育文化出版社，2010年，頁5-5。



## 第一目 我國之一般公認會計原則(ROCGAAP)

在探討我國一般公認會計原則(ROCGAAP)與商業會計法的關係之前，必須先探討何謂一般公認會計原則。前文已提過，一般公認會計原則係指企業認列、衡量會計資訊以及編製財務報表所應遵循之規定。而商業會計處理準則第 2 條<sup>89</sup>亦提及「一般公認會計原則」，惟究為何指不無疑義，就此，經濟部 96.06.26 經商字第 09600092520 號函說明四：「另商業會計處理準則第 2 條所稱之「一般公認會計原則」，其範圍包括財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻等，其適用次序依序為財務會計準則公報、公報解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻。」由此可知，我國之一般公認會計原則(ROCGAAP)主要就是指會計研究發展基金會所發布之財務會計準則公報。

## 第二目 商業會計法暨其處理準則是 ROCGAAP 之法典化

商業會計法的第四、第六、第七章以及處理準則，主要係以 ROCGAAP 為基礎，並隨著會計研究發展基金會所發布之財務會計準則公報之修正而跟著修正。例如商業會計法於民國 95 年 5 月修正時，主要修正方向是為了使商業會計法與一般公認會計原則(ROCGAAP)接軌<sup>90</sup>。而於民國 98 年 6 月修正時，立法總說明更明示：「茲以國際會計準則對於存貨成本之計算，不得採用後進先出法、存貨之續後衡量為成本與淨變現價孰低法，跌價損失列銷貨成本等規定，與商業會計法之現行規定有所抵觸。為因應國際會計原則在存貨成本評價及續後衡量方法之發展，

<sup>89</sup> 該條規定：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。」

<sup>90</sup> 金永勝，同註 88，頁 0-6。



提升會計資訊品質之目的，並避免商業適用產生疑義，爰修正本法第四十三條規定。」從立法理由可以很明顯的看出，此次商業會計法之修正是為了要配合會計研究發展基金會所發布之財務會計準則公報第十號關於存貨之規定。綜上，從商業會計法及其處理準則是以 ROCGAAP 為基底而立法，且財務準則公報修訂時，亦會跟著修訂，本文以為，商業會計法暨其處理準則乃是 ROCGAAP 之法典化，故吾人仍可以說我國之財務報表係依據過內的 GAAP，也就是 ROCGAAP 編製，與世界其他各國導入 IFRS 前的情形相同。附帶而論，企業在處理會計事務時，係以商業會計法暨處理準則為準，未規定者才是依一般公認會計原則(ROCGAAP)處理，而若商業會計法及其處理準則與 GAAP 規定不一致時，優先適用前者之規定<sup>91</sup>。

### 第三款 導入 IFRS 後我國財務報表如何形成及其依據

證券交易法第 14 條第 2 項<sup>92</sup>規定：「本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之財務報告編製準則，由主管機關定之，不適用商業會計法第四章、第六章及第七章之規定。」，本條項係於 2012 年初曾訂，立理由明白表示係為與 IFRS 接軌而排除商會法之適用，而依照本條第二項所授權訂定之「財務報告編製準則」，在法律地位的定性上，應係有母法授權之法規命令。而財務報告編製準則依內容來看，大抵是遵循 IFRS 之規定，故本文以為，「財務報告編製準則」是 IFRS 的法典(法規命令)化。

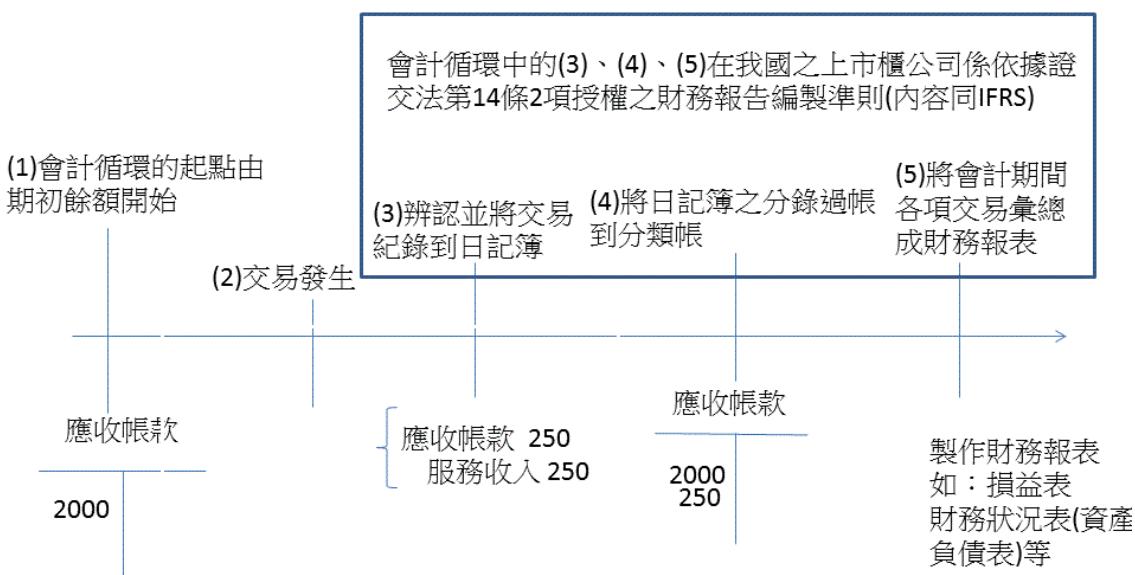
<sup>91</sup> 王佳淳，以國際財務報導準則分析目前我國商業會計法應修正之處，逢甲大學財稅研究所碩士論文，2009 年，頁 58。金永勝 0-6 頁說 95 年的修正就是為了要解決適用位階的問題。

<sup>92</sup> 本條完整條文以及立法理由請參看附件一。

故上市公司的會計循環中，從交易該如何認列、衡量到財務報表該如何編製，全部改依財務報告編製準則(也幾乎等於 IFRS)規定，可將會計循環的圖修改如圖六：



## 圖六



### 第四款 營利事業所得額如何形成及其法律依據

在探討完我國財務報表如何形成之後，緊接著要探討稅上所得是如何形成、與財務報表上之所得存在何種關係？

營利事業所得稅的應納稅額計算公式為<sup>93</sup>：應納稅額 = 營利事業所得額  $\times$  稅率(百分之十七)。而本章節要討論的範圍在「營利事業所得額」，也就是「稅基」的部分要如何形成。所得稅第 24 條 1 項規定：「營利事業所得」之計算，以其本年度收

<sup>93</sup> 吳金柱，所得稅法之理論與實用(下)，五南圖書出版，2008 年 4 月，頁 491。

入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」，可知，稅基 = 收入—各項成本費用損失<sup>94</sup>。那麼，收入及各項成本費用損失該如何計算呢？

所得稅法規定的收入、成本、費用及損失，均屬會計事項<sup>95</sup>，而營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、廢止前促進產業升級條例、廢止前促進產業升級條例施行細則、產業創新條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第二十四條之四計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」

簡言之，稅基=收入—成本費用損失，而「收入、成本費用損失」則是擷取財務報表中損益表的各項資訊(也就是帳載事項)，於申報書中「調整」而決定的。至於各項收入、費用等該如何由財務報表調整，營所稅查核準則有詳細的規定，如第 15 條以下規定收入之調整、第 36 條以下規定銷貨成本的調整、第 62 條以下則

---

<sup>94</sup> 另外所得稅法施行細則第 31 條也規定了稅基的計算方式（大抵仍是各項收入減費用），節錄部分條文如下：

一、買賣業：

- (1) 銷貨總額 - (銷貨退回 + 銷貨折讓) = 銷貨淨額
- (2) 期初存貨 + [進貨 - (進貨退出 + 進貨折讓)] + 進貨費用 - 期末  
存貨 = 銷貨成本
- (3) 銷貨淨額 - 銷貨成本 = 銷貨毛利
- (4) 銷貨毛利 - (銷售費用 + 管理費用) = 營業淨利
- (5) 營業淨利 + 非營業收益 - 非營業損失 = 純益額（即所得額）

<sup>95</sup> 吳金柱，同註 93，頁 6。

是費用之調整，而查核準則未規定要調整的部分，仍依照財務報表帳載之數字<sup>96</sup>。而在我國租稅申報實務在計算稅上所得時，都是使用「營利事業所得結算申報書」<sup>97</sup>，此申報書，係將財務報表中損益表<sup>98</sup>之各項收入費用逐一調整後，彙總成稅上所得，茲將該申報書簡化如下：

	<u>損益表帳載數字</u>	<u>依營所稅查核準則調整後之數字</u>
銷貨收入	1	1'
利息收入	2	2'
租賃收入	3	3'
銷貨成本	4	4'
製造費用	5	5'
薪資費用	6	6'
折舊費用	7	7'
財務報表之所得		稅上所得(稅基)
此一系列之調整稱為帳外調整(依營所稅查核準則調整)		

## 第五款 導入 IFRS 「前」我國之財稅關係—財稅相關

在討論我國財務報表如何形成，以及稅上所得如何形成之後，本段要探討兩者之關係，也就是所謂的財稅關係。依前文所述，導入 IFRS 前，財務報表係依據商業會計法暨其處理準則(為 ROCGAAP 法典化)編製，而稅上所得係以財報帳載數字為基礎(依據是營所稅查核準則 2 條 2 項)，透過營所稅查核準則作一系列之調

<sup>96</sup> 吳金柱，同註 93，頁 7。

<sup>97</sup> 吳金柱，同註 93，頁 6。營利事業所得結算申報書請參附件一。

<sup>98</sup> 吳金柱即指出營所稅申報書其實係沿襲企業會計之實務所採用之「多站式」損益表之表達方式。見吳金柱，同上註，頁 11。



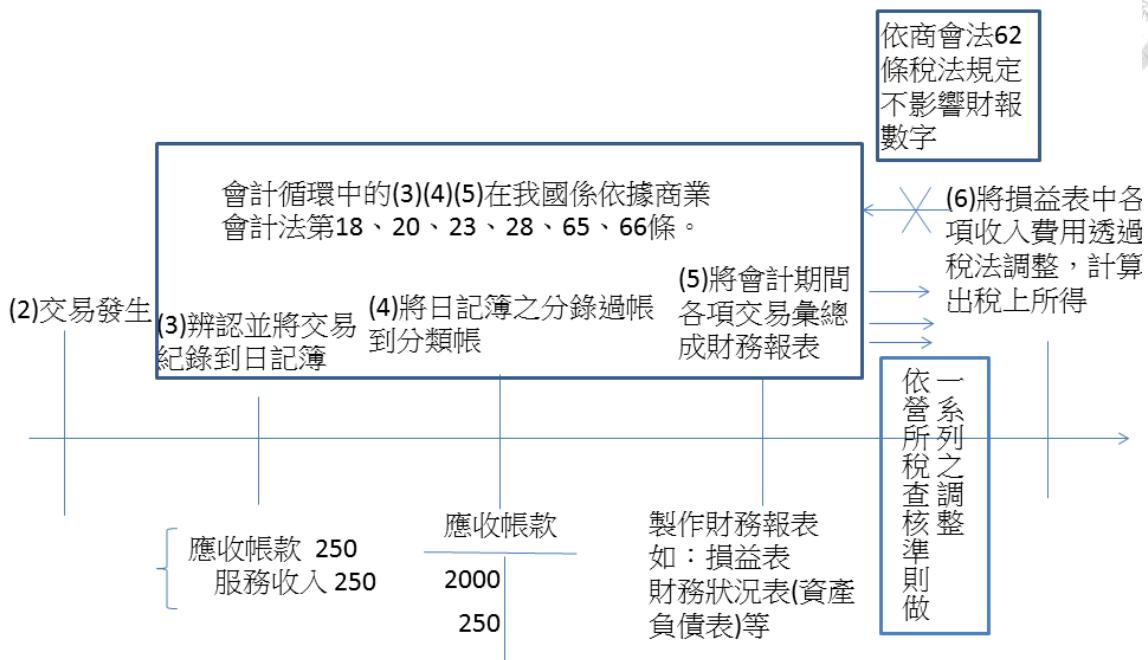
整。財稅關係為立法者之形成自由，在我國藉由營所稅查核準則，立法者將財務報表中不符合量能原則<sup>99</sup>之部分，透過帳外調整予以修正之，並形成稅務報表。財務報表與稅務報表不一致之部分，需透過帳外調整者，就是所謂的「財稅差異」，惟財稅差異並非本論文欲深入探討者，請詳相關論著。

另外，可參照商業會計法第 62 條規定：「申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面紀錄。」從本條可知，稅上所得是由財務報表調整而來，但稅法的規定，不得反過來影響財報的數字，也就是財報對稅報的影響是單向性的，而非交互影響的。從前文財稅關係三種類型的標準來檢驗，第一，我國並非財稅一致，蓋營所稅查核準則對於財務報表帳載的各項收入、費用有許多調整的規定，並非原則上採納財務報表之數額；第二，我國亦非財稅分離，蓋我國所得稅法並沒有自己特有之 GAAP 來認列、衡量交易，而毋寧是與財務報表共用同一套 GAAP（同一套日記簿與分類帳）；第三，我國為財稅相關之系統，蓋我國之稅上所得係以財務報表帳列數字為出發點，將帳列的各項收入、費用逐項調整而來，完全符合財稅相關系統之特徵。茲將我國稅上所得形成過程結合會計循環表現如圖七。

---

<sup>99</sup> 有些時候帳外調整的原因是租稅優惠而非量能原則，並此敘明。

## 圖七



### 第六款 導入 IFRS 「後」我國財稅關係—可能維持財稅相關

查核準則第 2 條第 2 項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法…定未符者，應於申報書內自行調整之。」

我國財報與稅上所得能夠產生連結關鍵就在於營所稅查核準則第 2 條 2 項，蓋該條項指定稅上所得應由財務報表調整而來，然而該條所指定之財務報表，卻沒有包含依據 IFRS 而編製的財務報表，而僅限於依據商業會計法暨其處理準則



(ROCGAAP)編製的財務報表<sup>100</sup>。現在最迫切的問題在於，是否修改查核準則 2 條 2 項(或修改商業會計法)，使得依 IFRS 編製的財務報表亦得成為所得稅稅基計算之基礎。

若要使依 IFRS 編製之財報亦成為稅上所得調整之起點，有兩種可行的方法，第一，將 2 條 2 項修改成：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報或國際財務報導準則等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法…定未符者，應於申報書內自行調整之。」。

另外一種可行的做法是修改商業會計法，使商會法之內容與 IFRS 一致。行政院已於 2012 年 8 月 9 日通過商業會計法修正草案<sup>101</sup>，依該修正草案總說明：「茲為因應國際會計準則(IFRS)之發展趨勢，檢討不合時宜之條文，俾使會計處理與國際接軌，降低企業適用之衝擊…」，觀察該草案之條文亦與 IFRS 一致，故若商會法修正草案通過，此時則無需再修改查核準則 2 條 2 項，即可使依 IFRS 編製之財報亦成為稅上所得調整之起點。

以上所述之兩種方法，皆可使我國在 2013 年之後仍維持財稅相關之系統，果爾，依本章節第六項第二款，此時對追溯調增之保留盈餘課稅並不能指摘其違反體系正義，惟仍有可能違反量能原則及信賴保護等，詳後述。

---

<sup>100</sup> 本章節第二款已說明現行商會法暨其處理準則係 ROCGAAP 之法典化、而 2 條 2 項所稱的「財務會計準則公報」依經濟部 96.06.26 經商字第 09600092520 號函就是指會計研究發展基金會所發布之 ROCGAAP。

<sup>101</sup> 草案內容暨立法理由請參考行政院網站：

[http://www.ey.gov.tw/News\\_Content5.aspx?n=875F36DB32CAF3D8&sms=7BD79FE30FDFBEE5&s=928FCE40D9A511AF](http://www.ey.gov.tw/News_Content5.aspx?n=875F36DB32CAF3D8&sms=7BD79FE30FDFBEE5&s=928FCE40D9A511AF)，最後瀏覽：2013/07/17。

## 第七款 導入 IFRS 「後」我國財稅關係—可能轉換成財稅分離

若未來不修改查核準則 2 條 2 項(使 IFRS 之財報亦納入稅上所得調整起點)、亦不通過商業會計法修正草案(使商會法內容與 IFRS 一致),則對上市櫃公司而言,其財務報表依據 IFRS 編製,而其稅務報表係依據 ROCGAAP 編製的財報調整而來,如此,我國會變成財稅分離之國家,依體系正義,對於導入 IFRS 開帳日調整之保留盈餘就不應課所得稅。

我們再對照財政部的說詞,第二章第 2 節第 1 項列出了主管機關歷年來之見解,財政部時而表示要課稅,時而又否認要課稅,本文再次援引財政部否認課稅時之理由:「營利事業所得稅結算申報時,係以商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報編製之財務報表為基礎,就帳載事項與所得稅法相關規定之差異項目進行調整,計算其課稅所得額。導入 IFRSs 係影響上市、上櫃及公開發行公司編製之財務報表,營利事業申報所得稅時,原則上仍應按現行所得稅法相關規定進行帳外調整,尚不因適用 IFRSs 而影響其依所得稅法計算之課稅所得額及實質租稅負擔。」財政部的說法前半部與查核準則 2 條 2 項內容類似,也就是營所稅結算申報時,係以商會法(ROCGAAP)編製的財報為基礎;後半段則說明導入 IFRS 僅影響上市櫃之「財務報表」,至於營所稅之計算「仍」與導入 IFRS 前一至,仍以商會法(ROCGAAP)編製的財報為基礎。

很明顯的,財政部在論述否定課稅的見解時,係站在不修正查核準則 2 條 2 項、亦不修正商業會計法之前提下,使我國由原本的財稅相關之系統,轉變為財稅分離之系統,從而不對追溯調增之保留盈餘課徵所得稅。參照本論文第二章第三節世界各國之作法,財政部否定課稅的見解與德國以及巴西的做法非常類似,也就是由原本的財稅相關或財稅一致,轉變成財稅分離系統,並且遵循體系正義,

不對追溯調增的保留盈餘課稅。惟採取財稅分離系統之缺點已如前述，納稅人需準備兩套帳，稅法上協力義務負擔極重，因此學者楊葉承及林宜薇會計師<sup>102</sup>有以下之批評：「以證券交易法為例，金管會配合導入 IFRS，立法院已於 2011 年 12 月 12 日三讀通過其部分條文之修正草案，公開發行公司編製之財務報告將不適用商業會計法第 4 章『會計科目及財務報表』、第 6 章『入帳基礎』及第 7 章『損益計算』。然而稅法目前仍尚未修正，因此企業導入 IFRS 後，為申報所得稅，其會計處理勢必須多維持另一套會計系統，對這些採用 IFRS 之企業而言，會因此增加許多帳務成本。」

另外，第一章第三節第三項提過導入 IFRS 有 Convergence 以及 Adoption 兩種方法，我國原先是採用 Convergence，2013 年起採用 Adoption，這邊要附帶討論一下採用 Convergence 以及 Adoption 所導致的追溯調增保留盈餘在我國稅法上之處理有何不同。若是採用 **Convergence**，也就是逐年修正 ROCGAAP(以及修正商業會計法)，因會計準則改變所導致的保留盈餘調整數，是列在依 ROCGAAP 編製的財務報表上；若是採用 Adoption，因會計準則改變所導致的保留盈餘調整數，是列在依 IFRS 編製的財務報表上。最大的差別是，前者，想對保留盈餘調整數課稅，不需要修正查核準則 2 條 2 項，例如第二章第二節第二項，我國於 2009 年適用接軌 IFRS 的而修正財務會計準則第十號公報「存貨之會計處理」，所導致的保留盈餘調整數係於當年一次性全數課徵；而後者，想對保留盈餘調整數課稅，勢必要修改查核準則 2 條 2 項，或修改商會法。

---

<sup>102</sup> 楊葉承、林宜薇，我國實施 IFRS 對營利事業所得稅查核準則影響之探討，當代財政第 26 期，2013 年 2 月，頁 47。



## 第八項 小結

財稅關係，是指財務報表與稅上所得之間的關係，而本論文所討論者係財務報表所依據一般公認會計原則由原本的 ROCGAAP 轉換成 IFRS，對稅上所得之影響，故本節第二項首先探討財務報表如何藉由會計循環來形成，以及一般公認會計原則對會計循環及財務報表有何影響。財稅關係可以緊密亦可以疏遠，但吾人必須先確認「稅上所得之計算可以與財務報表不同」這個前提，始能討論財稅關係，故本節第三項說明了稅上所得之計算可以與財務報表不同之原因及正當性。接著於本節第四項介紹三種財稅關係中稅上所得與會計循環間如何互動。三種財稅關係基於體系正義，對追溯調整保留盈餘都有各自有其應然面的處理方式(大前提)，例如財稅相關者對保留盈餘調整數應課稅、財稅分離者對則對其不應課稅，本文希望探詢我國之財稅關係(小前提)，以三段論法之方式討論出我國關於追訴調整保留盈餘在應然面之處理方向。

關於財稅關係之選擇、立法者欲以何種會計準則(ROCGAAP 或 IFRS)衡量企業之負擔能力，皆是有關稅基如何形成之問題，對此立法者有其裁量權限。立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為「體系正義」。

在採**財稅分離**之國家，財務報表的盈餘無法代表稅法上的負擔能力，故在面對財務報表所依據之準則變更而調整保留盈餘時，國家不得主張對該調增之保留盈餘課徵所得稅，否則違反體系正義，蓋「互不矛盾」與「邏輯一貫」乃是衍伸自憲法上平等原則的基本要求，不能以形成空間為由掩蓋其違反平等原則的立法



規定<sup>103</sup>。我國未來財稅關係之走向，可能為財稅相關或者是財稅分離，此二者之選擇為立法者之裁量權限，若立法者行使其裁量權，而選擇了財稅分離之系統，即應遵守有關財稅關係之體系正義，不對調增之保留盈餘課稅。若立法者最後仍選擇維持財稅相關之系統，對調增之保留盈餘課稅並不違反體系正義，但有可能會違反量能平等原則、信賴保護原則等，並且有重複課稅之疑慮，請參照接下來本章第五節、第六節、第七節之論述。

## 第五節 以量能原則檢驗是否應追溯課稅

根據第二章第一節、第二節國內文獻以及主管機關見解，從舊有 ROCGAAP 轉換至 IFRS 而追溯調整的保留盈餘，依其性質可分為已實現和未實現兩部分，通說皆認為已實現的部分要課營所稅，本節欲以量能原則來檢驗已實現之保留盈餘調整數是否該課稅。

### 第一項 前言—量能原則是課稅的正當化基礎

大法官釋字第 597 號解釋理由書曾表示「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」；而在釋字第 218 號、第 221 號、第 257 號、第 281 號、第 327 號、第 438 號、第 460 號、第 493 號、第 508 號、第 536 號、第 537 號、第 615 號等諸多大法官解釋都提到了「租稅公平原則」之概念，學者認為<sup>104</sup>，大法官所謂的租稅公平原則其

<sup>103</sup> 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上之當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎，《憲法解釋之理論與實務》第七輯，2010 年 12 月，頁 222。

<sup>104</sup> 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 156-157。

實就係指量能原則，蓋量能平等原則就是憲法上平等原則在稅法上之具體化與實踐。

綜上，不論是於釋憲實務或是學界<sup>105</sup>，皆認為量能原則是課稅的正當性基礎，從而在探討開帳日保留盈餘調整數是否該課徵營所稅時，即必須以量能原則檢驗是否具有課稅正當性。

## 第二項 再探量能原則之意義—量能原則的兩個面向

### 第一款 量能原則之意義

依學者之見解，所謂「量能課稅原則」是「依據負擔能力而平等課稅之原則」，亦即，「衡量稅捐負擔能力而課稅之原則」，從而稅捐負擔能力即為量能課稅原則之核心概念。而所謂稅捐負擔能力，係指經濟上負擔能力，亦即以個人經濟活動所產生之經濟成果，扣除納稅人自身以及其家庭所必須支付之生活費用，以納稅人現實上取得可支配之金錢或可轉換為金錢之財產與利益，其客觀足以支付稅捐之負擔能力<sup>106</sup>。

既然量能原則的意義是依據負擔能力而平等課稅，本文認為可將量能原則分為兩個面向，第一個是盡量精準的掌握納稅人真實之負擔能力，申言之，有兩種以上方法可以衡量納稅人負擔能力時，應選擇最能準確衡量納稅人負擔能力之方法；量能原則第二個面相是相同負擔能力者應課以相同之稅捐負擔。以下將分別說明將量能原則分為兩個面向之依據。

<sup>105</sup> 我國學者文獻，可參葛克昌，所得稅與憲法，2009年，頁167以下；陳清秀，稅法總論，2006年，頁23以下；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第14期，2007年12月，頁55以下。

<sup>106</sup> 柯格鐘，同註83，頁61。



## 第二款 量能原則第一個面向—準確衡量納稅人負擔能力

學者柯格鐘<sup>107</sup>認為以下諸原則，為量能課稅原則之具體化，(一)普遍原則 (二)全部原則 (三) 實質原則 (四)實現原則 (五)客觀淨值原則 (六)主觀淨值原則 (七)終身所得原則 (八)綜合所得原則 (九)個人所得稅原則 (十)實質課稅原則。本文認為藉由探討量能原則的子原則，可以更具體的掌握何謂量能原則，其中跟本章論述較有關連者為實質原則以及實質課稅原則，以下分別論述之。

### 第一目 實質原則是為了實現量能課稅原則<sup>108</sup>

學者認為，所謂實質原則，係依據實際價值課稅原則之簡稱，屬於與稅捐客體數量化亦即稅基有關之原則，指課稅課體價值之計算應以課稅時點的市場價值，而非以面額值或公告表定值為計算標準，故有別於所謂之面值原則。蓋在量能課稅原則之下，衡量個人之稅捐負擔能力，顯係以客體客觀上所彰顯出來之實際價值為準。

### 第二目 實質課稅原則是為了實現量能課稅原則

實質課稅原則的意義可參照釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」稅捐稽徵法第 12-1 條亦規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

<sup>107</sup> 柯格鐘，同註 83，頁 88。

<sup>108</sup> 柯格鐘，同註 83，頁 89。



簡言之，實質課稅原則，所謂的經濟「實質」，係對照於法律（私法）的形式，不論是稅捐主體、客體以及歸屬，皆應以經濟實質為準。至於實質課稅原則與量能課稅原則之間的關係為何？學者柯格鐘<sup>109</sup>認為：「實質課稅原則乃是從量能課稅原則以稅法之目的解釋法解釋而衍生出來之稅法上特殊原則。」類似的看法，學者陳清秀<sup>110</sup>亦認為：「**實質課稅原則**把握實質的經濟活動內涵，因此可作為落實量能課稅原則之具體運用手段，其在事實認定與稅法解釋適用上扮演重要腳色，而量能課稅原則可謂是稅法制度建置上之重要原則，立法者在制定稅法時為落實負擔公平原則，應取向於量能課稅制定稅法規定而在稅法解釋適用上取向於量能課稅，應採取實質課稅原則。故**實質課稅原則**可謂是**量能課稅原則**之下位子原則。」

### 第三目 小結

本款探討量能原則的具體化、實現量能原則的手段，目的是希望能更確切具體的掌握量能原則的概念。實質原則要求，若有公告值、面額值或者實際市場價值兩種方法可以衡量納稅人負擔能力時，應選擇後者；實質課稅原則要求，若有法律形式或者經濟實質兩種方法可以衡量負擔能力時，應選擇後者。

前文提過，本文認為量能原則分為兩個面向，第一個面向是，有兩種以上方法可以衡量納稅人負擔能力時，應選擇最能準確衡量納稅人負擔能力之方法，此一面向可以透過實質原則以及實質課稅原則來獲得印證。

---

<sup>109</sup> 柯格鐘，同註 83，頁 100。

<sup>110</sup> 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則(下)，月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，頁 97。

### 第三款 量能原則第二個面向—相同負擔能理者課以相同稅捐

學者認為，由於租稅欠缺具體給付，所有納稅義務只有在符合**平等負擔**要求(即基於公共利益之平等犧牲義務)時，始有其正當性，量能課稅原則之憲法依據之一就是憲法第七條之平等原則<sup>111</sup>。

釋字 565 號解釋理由書表示：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟…有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」本號解釋以及本節第一項所提之眾多解釋，皆以租稅公平原則作為審查基準，從而平等原則即構成量能原則的第二個面向。

綜上，本文認為，量能原則的實現可以分為兩個階段(面向)<sup>112</sup>，第一，以最能準確計算納稅人真實負擔能力的方法衡量負擔能力。第二，在得知納稅人真實負擔能力後，依平等原則，對相同負擔能力者應課以相同稅捐負擔，若對相同負擔能力者課以不同租稅負擔，是否違反量能原則第二面向，應檢視是否有**正當理由**為差別待遇<sup>113 114</sup>。

<sup>111</sup> 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收錄於稅法基本問題，元照出版，2005 年，頁 163、168。

<sup>112</sup> 類似見解可參考黃俊杰，實質意義稅法平等對待之立法政策，月旦財經法雜誌第 21 期，2010 年 6 月，頁 161。黃俊杰教授認為，量能課稅原則基本上係由兩種元素所構成：1.為納稅人稅捐負擔能力；2.若給予相同稅捐負擔能力之納稅義務人不同之負擔，則應要有合理之法律理由。

<sup>113</sup> 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法，翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 596。葛克昌教授認為，平等處遇乃自由權之前提，其要求非有**正當理由**，不得對任何人特別不利或給予特殊特權，若是有正當理由之差別待遇，不違反量能平等課稅原則。

<sup>114</sup> 陳清秀，平等權與課稅，收錄於建國百年臺灣賦稅人權白皮書，2011 年，頁 227。陳清秀教授認為，**稅捐的平等**可以理解為恣意的禁止，如果法律上之差別待遇，並無法找到一個合乎理性的、從事務本質所導出的理由或其他明白的理由時，則該規定即應認為是恣意的。

# 第三項 以量能原則第一面向思考保留盈餘調整數應否課稅



## 第一款 財務報表與量能課稅之關係

### 第一目 編製財務報表為稅法上協力義務

學者認為<sup>115</sup>，所謂稅法上協力義務，係指提供與稅捐有關資訊之義務，主要有五種類型：(一)申報及報告義務(如所得稅法第 71 條、第 75 條及 92 條)；(二)陳述及提示文件義務(所得稅法第 21 條)；(三)製作帳簿及會計紀錄義務(所得稅法第 14 條、第 21 條)；(四)說明義務；(五)忍受(調查)義務(稅捐稽徵法第 31 條、所得稅法第 83 條)。

以上五種類型的協力義務與財務報表有關者為第一種申報義務以及第三種製作帳簿及會計紀錄義務。依釋字 640 號解釋理由書<sup>116</sup>，稅捐稽徵程序為法律保留範圍，而協力義務屬於稽徵程序之一環，亦有法律保留原則之適用，而到底我國稅法條文中有那些牽涉到財務報表，以下分析之。

---

<sup>115</sup> 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室第 92 期，2010 年 6 月，頁 57。

<sup>116</sup> 釋字 640 號解釋理由書摘錄：「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。……稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨…」

首先探討製作帳簿及會計紀錄之協力義務，依所得稅法第 21 條<sup>117</sup>所授權訂定的「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」，企業平日即負有設置、維持帳簿之義務(如日記簿、分類帳等)，而營利事業所得稅查核準則第 3 條<sup>118</sup>亦要求企業應遵守稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法，否則即依稅捐稽徵法 45 條處罰。該會計帳簿憑證辦法第 2 條規定，實施商業會計法之營利事業應設置日記簿、總分類帳等，而此帳簿是否與財務會計平常使用的日記簿及分類帳為同一套帳簿，抑或是為了稅法企業需另外準備一套帳冊？答案應該是前者，至於為什麼財務會計與稅務會計用的是同一套帳，仍要回到營所稅查核準則 2 條 2 項前段：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。」，該條項使我國成為財稅相關之國家（至少在 2013 年導入 IFRS 之前皆如此），從而使得編製稅務報表與財務報表所需之日記簿、分類帳皆依商業會計法製作(皆依據同一套帳)。回到本文先前提過的會計循環，企業為了在期末編製財務報表，平時得將交易紀錄到日記簿以及過帳到分類帳，本文以為，企業平時在做這些因應會計需求的會計程序時，其實也同時履行了所得稅法第 21 條課以企業之設置、維持帳簿之義務。

接著，本文要探討的是企業與財務報表相關的第二個協力義務，也就是申報義務，依據所得稅法第 71 條 1 項<sup>119</sup>，企業每年五月有結算申報之義務，本條之結

---

<sup>117</sup> 所得稅法第 21 條：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部定之。」

<sup>118</sup> 營利事業所得稅查核準則第 3 條：「營利事業未依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定設置帳簿並記載者，除依稅捐稽徵法第四十五條之規定辦理外，並通知限期補正；屆期未辦理者，應依所得稅法第八十三條之規定，核定其所得額。」

<sup>119</sup> 所得稅法第 71 條 1 項規定：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵



算申報書，對營利事業而言，即是指「營利事業所得結算申報書」，如本論文第二章第四節第七項第四款所述，此申報書係由財務報表中的損益表為基礎依營所稅查核準則帳外調整而來，且查核準則並不是針對所有財報上的收入費用都有調整的規定，未規定的部分就是以財務報表為準。故吾人以為，編製財務報表既然是填具結算申報書的前提，從而(至少在 2013 年導入 IFRS 前)編製財務報表亦應視為稅法上協力義務之一種。換句話說，所得稅法第 71 條 1 項規定納稅人填具申報書之協力義務，其實間接的課以納稅人編製財務報表之協力義務。

綜上，本文以為，財務會計中，不論是平日的日記簿、分類帳，或是期末須編製的財務報表，都是稅法上的協力義務之一。

## 第二目 納稅人負協力義務之目的一實現量能原則第一面向

釋字第 537 號解釋理由書表示：「惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，**負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。**」前文已經提過，諸多法官解釋中所謂的租稅公平原則，其實內涵與量能課稅原則無異，故從本號解釋理由書可知，稅法課以納稅人協力義務的目的就在於節省稽徵成本以及實現量能課稅原則。而學者亦認為<sup>120</sup>，「課以納稅人協力義務的憲法基礎在於，人民作為納稅共同體一份子，須共同協力追求稅捐公平負擔，協力義務由此而生；稅捐量能

---

稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。」

<sup>120</sup> 葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室第 90 期，2010 年 4 月，頁 75。

平等負擔，須有賴納稅人協力，始能掌握納稅人之職業及私人課稅原因事實之資訊與細節。」



國家對人民課稅之正當性在於量能原則，依據納稅人的負擔能力課稅，但能表彰負擔能力的課稅事實大部分在納稅人之掌握之中，國稅局想知道人民有多少負擔能力，雖可以自行依職權調查，但稽徵成本過高不符稽徵經濟且可能過度侵害納稅人隱私權，故課以人民協力義務，令納稅人自行將手中所掌握的課稅事實依國稅局之標準計算稅上之負擔能力。在綜合所得稅人民的協力義務之一為依所得稅法第 71 條，每年五月為綜所稅之結算申報，而在營利事業所得稅，營利事業的協力義務中涉及財報者則如上所述，分為平日設置維持帳簿義務，以及每年五月報稅時填製營利事業所得結算申報書之義務。若以本文所架構的量能原則兩面向來看，納稅人負協力義務之目的是為了達成第一個面向，也就是使稽徵機關了解納稅人之負擔能力，但透過協力義務得知之負擔能力是否為納稅人真實之負擔能力，則涉及立法者所規定的協力義務內容好壞與否，一個好的協力義務應能使國稅局掌握真實之負擔能力，申言之，企業編製財報在稅法上之目的是為了使國稅局了解其負擔能力，但編製財報所依據的財務會計準則(IFRS 或 ROCGAAP)之好壞，決定了國稅局是否能得知較接近真實之負擔能力，而企業應依何種財務會計準則編製財報為立法者對協力義務之形成自由<sup>121</sup>。

### 第三目 財務報表、帳外調整與量能原則之關係

課以納稅人協力義務之目的在於實現量能原則，而前已證立(在 2013 年導入 IFRS 前)依據 ROCGAAP 編製財務報表亦屬於稅法上的協力義務，代表立法者肯認財務報表能一定程度的表彰納稅人的負擔能力。

---

<sup>121</sup> 請參考第二章第五節第五項第二款。

接著要介紹帳外調整，關於帳外調整主要涉及兩個法條，第一，營所稅查核準則第 2 條 2 項末段規定，若依 ROCGAAP 編製的財務報表與所得稅法相關法規不符時，應於申報書內自行調整之。第二，商業會計法第 62 條規定：「申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面紀錄。」此二法條中所提到的「調整」，就是稅務實務上通稱的帳外調整。帳外調整的「帳」就是指財務報表，所以帳外調整就是在財務報表之外，以財報為基礎所作之調整(不影響財報之數字)，而帳外調整在稅法上的意義就是更進一步的實現量能原則(當然也有可能是因為租稅優惠措施，並此敘明)，蓋立法者雖肯認依據 ROCGAAP 所編製財務報表所彰顯的負擔能力，但仍與立法者心目中應有的負擔能力有一段差距，透過帳外調整，使立法者能針對財務報表不符立法者心中量能原則的部分進行修正。綜上，立法者課以企業編製財務報表以及依照營所稅查核準則作帳外調整的目的，都是為了實現量能原則的第一個面向，也就是發現、計算納稅人真實之負擔能力。

## 第二款 IFRS 較能貼近經濟實質、較能實現量能原則第一面向

國際財務報導準則(IFRSs)是以原則為基礎(principle-based)之會計準則。此原則基礎強調的是交易的經濟實質，正如同『財務報表編製及表達之架構』第 35 段之規定所述：「為確保財務報表忠實表達，對交易及其他事項之說明及表達應依據其性質及經濟實質，而不應僅著重其法律形式...。」<sup>122</sup>

以「原則為基礎(principle-based)之會計準則」其相對的概念為「以細節及明確規範為基礎(rule-based)之會計準則」，此種會計準則以美國國內之 GAAP(US GAAP)

---

<sup>122</sup> 江美艷會計師，淺談實質重於形式之會計原則運用，勤業眾信通訊，2009 年。瀏覽網站：<http://www.twse.com.tw/ch/listed/download/IFRS000A10.pdf>，最後瀏覽：2013/07/17。

為代表<sup>123</sup>。我國在導入 IFRS 之前，國內所使用之 ROCGAAP 有許多是承繼自 US GAAP，故亦存在許多 rule-based 之會計準則。

茲以租賃之會計處理來說明原則基礎(principle-based)以及明確規範基礎(rule-based)之差別<sup>124</sup>。IFRS 規定(IAS17)：一項租賃若移轉與租賃標的物所有權相關之幾乎所有風險與報酬，則應分類為融資租賃；反之，若未將與租賃標的物所有權相關之幾乎所有風險與報酬移轉，則應分類為營業租賃<sup>125</sup>。而我國財務會計準則公告(ROCGAAP)第二號租賃會計處理準則規定：承租人之資本租賃，指符合下列條件之一者：

- 1.租賃期間屆滿時，租賃物所有權無條件轉移給承租人。
- 2.承租人享有優惠承購權。
- 3.租賃期間達租賃物在租賃開始時剩餘耐用年數四分之三(75%)以上者。
- 4.租賃開始時按各期租金及優惠承購價格或保證殘值所計算之現值總額，達租賃資產公平市價減出租人得享受之投資扣抵後餘額 90%以上者。

觀察 IFRS 與 ROCGAAP 關於租賃之規定，IFRS 是採原則性之規範，只要編製財務報表的會計人員認為所有權之大部分風險已經移轉，即應認定為資本租賃；相對的，ROCGAAP 用很硬性的規範，就算租賃期間佔租賃開始剩餘耐用年數的 74%、或者各期租金及優惠承購價格之現值佔租賃資產價值之 89%，仍然不會被認

---

<sup>123</sup> Sofie Van der Meulen (2007), Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study, *The International Journal of Accounting*, 42, at 123.

<sup>124</sup> 以下主要整理自 George J. Benston (2006), Principles—Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy, *ABACUS*, 42(2), at 183.

[http://fisher.osu.edu/~schroeder\\_9/AMISH520/Benston2006.pdf](http://fisher.osu.edu/~schroeder_9/AMISH520/Benston2006.pdf) (last visited July 17, 2013).

<sup>125</sup> 營業租賃與資本租賃的區別實益在於，資本租賃在會計上視為已經移轉所有權給承租人，而營業租賃的所有權仍屬於出租人，與法律概念的租賃一致。



定為資本租賃(而此種情形在 IFRS 底下會被認定為資本租賃)。很明顯的，ROCGAAP 賦予管理當局不當之操作空間，一件經濟實質明明是資本租賃之交易，管理當局可以透過操作百分比之方式，使其在會計上之處理為營業租賃。

綜上，由於 IFRS 較貼近經濟實質，故對於企業負擔能力的表達應較 ROCGAAP 更為準確，以 IFRS 所編製的財報為稅上所得的計算基礎較能貫徹量能原則。當然在這邊需要解釋的是，「會計觀點的經濟實質」並不完全相等於「稅法觀點的經濟實質」，蓋此二觀點各有不同之上位指導原則，例如會計觀點的經濟實質受保守性原則之影響傾向低估收益高估費損等等，而稅法則無此考量。本文之所以認為 IFRS 較 ROCGAAP 更能表彰稅法上負擔能力，關鍵性的理由在於 IFRS 是以「原則為基礎(principle-based)之會計準則」，而 ROCGAAP 則是「以細節及明確規範為基礎(rule-based)之會計準則」，此種關鍵性的差別使得依 IFRS 編製的財報不論是以會計觀點或是稅法觀點的經濟實質來看，都較依 ROCGAAP 編製的財報更能表達實質負擔能力。

導入 IFRS 需要追溯調整保留盈餘的原因在於 IFRS 與 ROCGAAP 規定不一致，而這些不一致的部分，很多部分是由於 ROCGAAP 較依賴形式、固定的標準，且重視歷史成本，相對的，IFRS 依賴的是專業人員實質的判斷，且重視現時之市價。在衡量負擔能力時，應捨形式而就實質，故從量能原則第一面向的觀點，導入 IFRS 開帳日保留盈餘調整數應該要課稅。

### 第三款 小結—以量能原則第一面向思考似應課稅

企業編製財務報表為稅法上之協力義務，目的是為了要使稽徵機關得知其負擔能力並據以課稅。量能原則第一面向要求若有兩種以上可以衡量負擔能力的方法時，宜選擇最能探知真實負擔能力的方法，而 IFRS 較 ROCGAAP 更能探知真實



負擔能力，故在 IFRS 與 ROCGAAP 兩種會計準則中，以 IFRS 衡量企業負擔能力較能達成量能原則第一面向。上市櫃公司被要求在 2013 年改用 IFRS 認列、衡量各項交易，且 IFRS 要求要溯及既往的適用，也就是要求公司在成立之初開始的每一項交易都要依據 IFRS 重新認列、衡量，而公司 2013 年以前之所有交易以 IFRS 重新衡量後與原本 ROCGAAP 數字不一致之部分，則調整開帳日期初保留盈餘<sup>126</sup>。開帳日保留盈餘調整數意味著將該公司過往被低估之負擔能力一次性的調整回來，量能原則第一面向要求準確掌握納稅人之負擔能力，從而以此面向來思考似應課稅。

#### 第四項 以量能原則第二面向思考保留盈餘調整數應否課稅

前段認為由量能原則第一面向思考，應對開帳日保留盈餘調整數課所得稅。惟若對保留盈餘調整數課稅，有可能會違反量能原則第二面向，請詳以下論述。

##### 第一款 量能原則兩面向與財務會計準則之關係

首先討論量能原則第一面向與財務會計準則(IFRS 或 ROCGAAP)之關係，量能原則第一面向要求要盡量準確掌握納稅人真實負擔能力，而 IFRS 較能準確掌握負擔能力已如前述，故在財務會計準則之選擇上，宜選擇 IFRS 作為稅上所得之計算基礎；量能原則第二面向要求相同負擔能力者應課以相同稅捐，若將第二面向加以延伸，應認為對於相同之交易事實應該課以相同之稅捐，蓋相同之交易事實反映的是相同的負擔能力，不同之企業(如上市櫃、未上市櫃)發生之同一種交易事實不應該以不同的會計準則衡量出不同的負擔能力。

---

<sup>126</sup> 關於導入 IFRS 開帳日調整保留盈餘之原因請參考第一章第二節第二項。

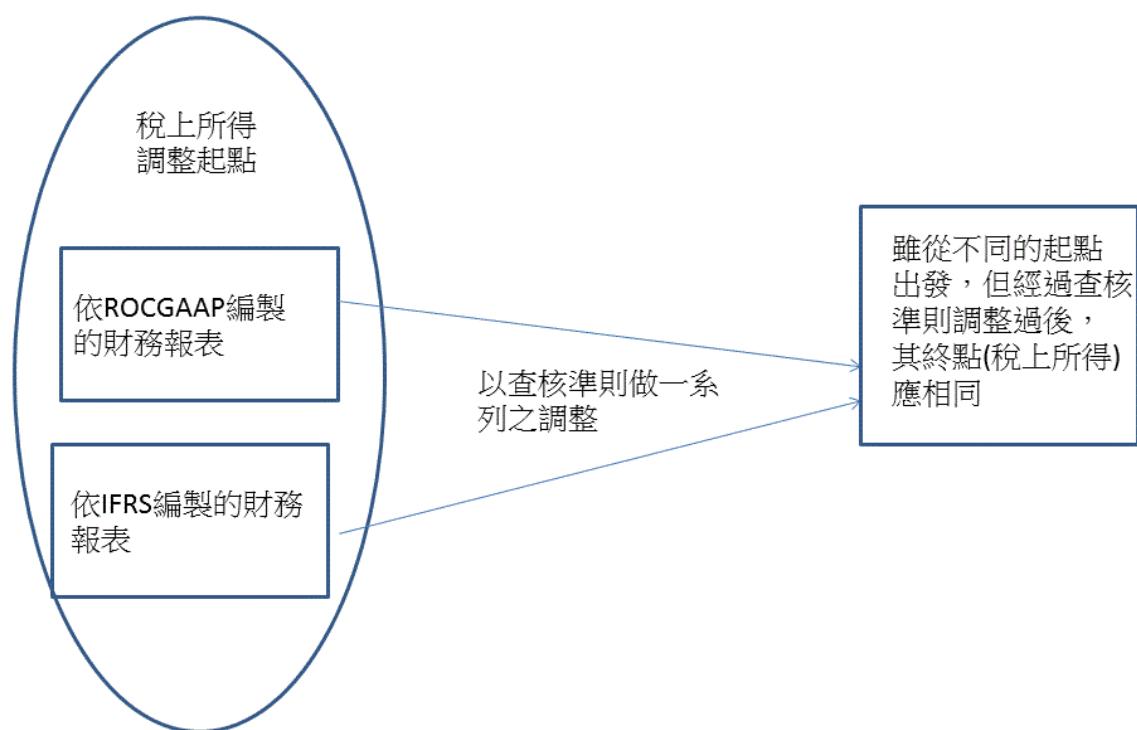
綜上，量能原則兩面向與財務會計準則的關係為：(1)量能原則第一面向要求以**較能**表彰納稅人負擔能力之財務會計準則作為計算稅捐之基礎(第二章第五節第二項第二款)。(2)量能原則第二面向要求，不同的企業為相同類型之交易時，應以相同之財務會計準則衡量出相同之負擔能力(第二章第五節第二項第三款)。

## 第二款 導入 IFRS 「之後」的量能平等

第一章第三節第一項提過，我國導入 IFRS 分兩階段，第一階段在 2013 年上市以及上櫃公司要適用 IFRS；第二階段，在 2015 前所有的未上市櫃的公開發行公司都應適用 IFRS。至於非公開發行公司，主管機關並未明確表示該於何時採用 IFRS。舉例而言，同一筆相同金額、條件之租賃之交易，在上市櫃公司的財務報表依據 IFRS 可能評價為資本租賃(在稅法上可能較為不利)，而在非上市櫃(含非公開發行公司)的財務報表依據 ROCGAAP 可能評價為營業租賃(在稅法上可能較為有利)。

第二章第四節第七項第六款及第七款分別交代了我國在 2013 年導入 IFRS 之後可能的財稅關係，分別是「仍然維持財稅相關」以及「轉變成財稅分離」。依營所稅查核準則 2 條 2 項，目前立法者僅允許依商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報(即 ROCGAAP)編製的財報作為計算稅上所得之基礎，就上市櫃公司而言，若未修商會法或查準 2 條 2 項，從 2013 年起將從原本的財稅相關變成財稅分離(非上市櫃公司仍維持財稅相關系統)，果爾，則不會發生同一種交易以不同之會計準則衡量出不同負擔能力之問題；反之，**如果**未來立法者修改查核準則 2 條 2 項(或者修改商會法使之符合 IFRS)，亦將依 IFRS 編製的財務報表納入稅上所得之計算基礎，使得上市櫃公司和非上市櫃公司皆為財稅相關系統(未上市櫃財稅皆依 ROCGAAP、上市櫃財稅皆依 IFRS)，本文以為，應有相關配套措施使適

用 IFRS 及 ROCGAAP 之公司在稅上獲得平等對待。財稅相關就是以財報上的本期損益為起點，經過稅法上調整(我國為營所稅查核準則)，形成稅上所得，不論是以 IFRS 或是 ROCGAAP 的財報為起點，經過稅法調整後，最終的稅上所得應要一樣，否則同樣條件之交易理應產生同樣的負擔能力，卻以不同的會計準則衡量出不同的負擔能力，且在稅法上不相同對待的話，是極可能違反量能平等原則的(違反量能原則第二個面向)。同樣舉租賃交易為例，就算 IFRS 評價為資本租賃、ROCGAAP 評價為營業租賃，稅法上經過查核準則調整後，應統一評價為營業租賃(或統一評價為資本租賃)，才不致對相同之交易，卻因分別為上市及非上市公司而有不同的對待。





### 第三款 導入 IFRS 「之前」的量能平等

上一段係以量能原則第二面向解決 2013 年導入 IFRS 「以後」發生之交易該如何課稅之問題。本段將回到本論文討論的開帳日追溯調整的保留盈餘是否要課稅之議題。IFRS 要求要溯及既往的適用，也就是要求公司在成立之初開始的每一項交易都要依據 IFRS 重新認列、衡量，而公司 2013 年以前之所有交易以 IFRS 重新衡量後與原本 ROCGAAP 數字不一致之部分，則調整開帳日期初保留盈餘<sup>127</sup>。

相同金額、條件之交易，有相同的負擔能力，稅法上的對待應相同，否則違反量能原則第二面向，若對於上市櫃公司追溯調增的保留盈餘課營所稅，實際上就是對於過去所有之交易為稅法上不同的對待，蓋在 2013 年導入 IFRS 之前的交易，非上市櫃公司的稅上所得是依 ROCGAAP 為基礎計算，而上市櫃公司之稅上所得變成是「溯及」的以 IFRS 為基礎計算，同一種交易事實，卻以不同得會計準則評價出不同的負擔能力，並為稅法上不同對待，如此是極有可能違反量能平等原則的。

第二章第五節第二項第三款已說明，是否違反量能原則第二面向，應檢視是否有差別對待之正當理由，在導入 IFRS 之前，上市櫃及未上市櫃公司都是以 ROCGAAP 為基礎衡量負擔能力，國內所有企業皆一體適用，並無任何差別待遇。本文認為是否上市櫃並非差別待遇之正當理由，在我國在導入 IFRS 之前沒有差別待遇，在導入 IFRS 之後亦不應有差別待遇，故不論是 2013 年導入 IFRS 之前的交易，或是 2013 年以後之交易，皆不應該以不同之會計準則衡量出不同之負擔能力，否則很可能違反量能原則第二面向。

---

<sup>127</sup> 關於開帳日調整保留盈餘之原因請參第一章第三節第二項。



#### 第四款 立法建議

從量能平等原則之角度思考，本論文針對未來與過去之交易有兩點建議如下：

**第一點：**對於如何衡量未來(2013年之後)之交易，有兩種可行之方法<sup>128</sup>，第一，上市公司財務報表雖遵循 IFRS 編製，但發生之各種交易在稅法上之評價仍以 ROCGAAP 為基礎(上市公司為財稅分離系統)，此時上市櫃及非上市櫃皆以 ROCGAAP 衡量負擔能力，不違反量能平等；第二種方法是上市櫃公司以 IFRS 衡量負擔能力、未上市櫃公司以 ROCGAAP 衡量負擔能力(上市、未上市公司皆維持財稅相關)，但應修改營所稅查核準則，使同種類的交易，雖然先以不同的會計準則衡量，但經過稅法調整後評價出的負擔能力為相同。

**第二點：**不應對追溯調整的保留盈餘課稅，否則是對於過去交易，變相的以不同的會計準則來衡量，造成上市櫃與非上市櫃公司間稅負之不公平。

茲將會違反量能原則第二面向之情形繪製如下圖。

---

<sup>128</sup> 此兩種可行之方法是相對應於前文所提到我國未來導入 IFRS 後兩種可能的財稅關係，請參照第二章第四節第七項第六款及第七款。



2013 年導入

過去之交易

未來之交易

未上市櫃公司之稅上所得：以 ROCGAAP 為基礎計算  上市櫃公司之稅上所得：以 IFRS 為基礎計算	未上市櫃公司之稅上所得：以 ROCGAAP 為基礎計算  上市櫃公司之稅上所得：以 IFRS 為基礎計算
--	--

## 第五項 小結：量能原則第一、第二面向衝突之處理

### 第一款 量能原則第一、第二面向發生衝突

本章處理的議題是「導入 IFRS 開帳日保留盈餘調整數」是否該課徵營所稅，該保留盈餘調整數之性質是對過去低估的負擔能力於開帳日一次調整回來，本節第三項論證以量能原則第一面向思考，會得出應課稅之結論，惟本節第四項以量能原則第二面向思考，卻得出不應課稅之結論，從而發生量能原則第一、第二面向發生衝突之問題，本文以為應優先遵循量能原則第二面向，亦即不應課稅，請參以下論述。

## 第二款 以何種財會準則衡量負擔能力屬於立法裁量問題



首先，要從立法者對於量能原則該如何實現，所做出的裁量為討論對象。本文需要再強調的是，「財稅關係之選擇」<sup>129</sup>、「選擇了財稅相關之系統後，納稅人該做多少帳外調整」<sup>130</sup>、「稅法欲以何種會計準則(IFRS 或 ROCGAAP 或另立一套稅法上的會計準則)去衡量納稅人之交易及負擔能力」(將於本段落討論)，這些議題都涉及了立法者對於量能原則的衡量與裁量。雖然前文證立 IFRS 較能達成量能課稅之目標，而我國現行法並未將 IFRS 之財報作為課稅基礎<sup>131</sup>，惟本文無意去指摘立法者之裁量違憲，蓋本文並不認為以 ROCGAAP 作為稅上所得的計算基礎逾越立法者之裁量界線，僅係指出立法者在衡量納稅人負擔能力時，有更好的會計準則(就是 IFRS)可以選擇而已。

附帶而論，前文已論證企業編製財報是稅法上協力義務之一種，立法者對於量能原則該如何實現所做的裁量，「反射」在納稅義務人的程序負擔，就是納稅人該如何履行協力義務、該提供何種課稅資料讓稽徵機關判斷其負擔能力。既然量能原則該如何實現是立法者的裁量權限，則必然的，納稅人該負何種協力義務亦屬於立法者之裁量權限。

<sup>129</sup> 請參考第二章第四節第五項。

<sup>130</sup> 請參考第二章第五節第三項第三目。

<sup>131</sup> 我國未來是否會將 IFRS 列為稅上所得之計算基礎，尚未有明確答案，請參考第二章第四節第七項第六款及第七款之論述。



怎樣的方法所測得的負擔能力是最接近經濟實質的，並未有一定標準、絕對之答案<sup>132</sup>，可能隨著時空環境的不同，立法者會課以納稅人不同內涵的協力義務以發掘立法者心中的經濟實質。

綜上所言，量能原則第一面向之追求(如何探知納稅人真實負擔能力)，是隨著時間不斷精進的，故有更好的方法可以衡量負擔能力時，不宜指摘舊的方法違憲，除非該方法所衡量出的負擔能力與真實的負擔能力會產生重大偏離。而量能原則第二面向之追求，無論時代如何演進，都應該是一致的，對於相同負擔能力者為差別待遇課以不同稅捐，若無正當理由，即很可能違憲。從而當第一、第二面向發生衝突時，應優先追求第二面向，故從量能原則的角度思考，本文認為不應對保留盈餘調整數課稅。

## 第六節 對開帳日保留盈餘課營所稅將造成重複課稅

學者認為，重複課稅應予避免為一般肯認之稅捐建制上的原則<sup>133</sup>，而所謂重複課稅指就同一稅捐客體，利用相同或不同之稅目，對於同一或不同一稅捐主體，同時或先後課徵兩次以上之稅捐而言<sup>134</sup>。在第二章第五節第四項第三款已提過，在2013年以前企業所有的交易皆以ROCGAAP衡量過負擔能力並據以課徵過營所稅，對開帳日保留盈餘課營所稅，其深層的意義就是溯及的以IFRS重新評價納稅

---

<sup>132</sup> 美國亦有學者認為依照GAAP所編製的財報不足以彰顯企業真正的負擔能力，而主張以股價之變動來做為課稅基礎，請參Calvin H. Johnson, GAAP Tax, 83 TAX NOTES 425 (April 19, 1999)。  
<http://www.utexas.edu/law/faculty/calvinjohnson/GAAPTax.pdf> (last visited July 17, 2013).

<sup>133</sup> 黃茂榮，重複課稅，植根雜誌第23卷第5期，2007年，頁3。

<sup>134</sup> 黃茂榮，同前註，頁1。

人之負擔能力，如此則是對同一稅捐客體之負擔能力分別以 ROCGAAP 以及 IFRS 先後評價兩次，從避免重複課稅之角度而言，即有不妥之處。



## 第七節 基於信賴保護或法不溯及既往原則似不應追溯課稅

### 第一項 前言

大法官釋字第 525 號嘗言：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設。」本文以為，在實質法治國家，只要涉及法秩序之變動，就應該有信賴保護之問題。我國之上市櫃公司編製財務報表以及稅上所得之計算皆是以 ROCGAAP 為基礎，惟自 2013 年後，財務報表需改依 IFRS 編製，數十年以來的法秩序產生劇烈之變動，故有必要以信賴保護原則檢驗之。

另外要注意的是，本文是假設未來立法者修訂所得稅法，將「因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘」亦納入導入 IFRS 首年之營所稅稅基，進而開展此章節之論述。但依目前國內文獻及財政部要課稅之理由，皆係以營利事業所得稅查核準則第 111 條作為課稅依據，惟依本章第八節之論述，逕以查準第 111 條作為課稅依據是違反租稅法律主義的。本節之目的在於論述縱然立法者最後立法決定課稅，也會因為違反法不溯及既往原則或信賴保護而有違憲之虞。

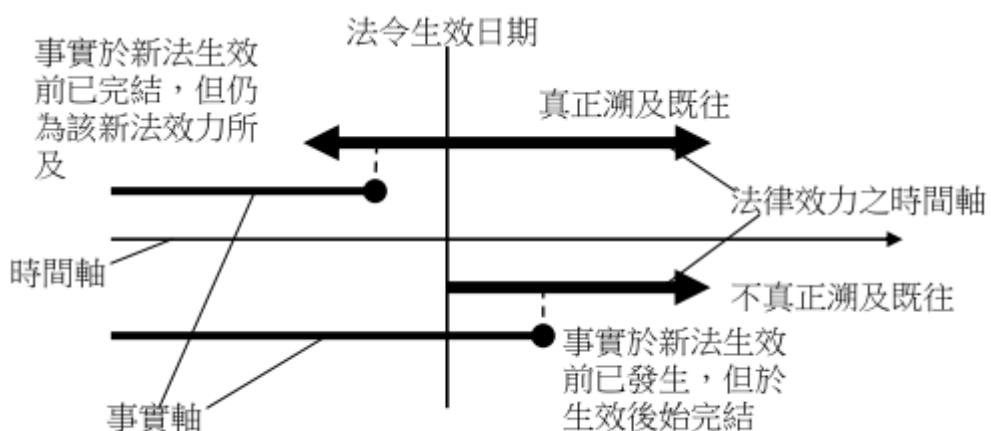


## 第二項 法不溯及既往原則之意義

法不溯及既往原則之意義係指對已終結之案件，原則上不得嗣後制訂或適用新法以改變原有之法律評價或法律效果。惟此原則在刑法、民法、行政法要求貫徹的程度並不相同，在刑罰領域，係採行嚴格之「絕對不溯及既往原則」，但在稅法領域除租稅罰外，非刑法之絕對不溯及既往，而僅係「相對不溯及既往」，立法者在特定條件之例外情形(容後述)仍得以頒布溯及既往之稅法。

## 第三項 真正溯及既往與不真正溯及既往

前述之相對不溯及既往的概念又可再分為「真正溯及既往」與「不真正溯及既往」，法律追溯「已終結」之事件，而對人民為不利之變更者，為真正溯及既往；反之，法律涉及現在「仍未終結」，繼續發展之事件與法律關係，而損及原有之法律地位者，為不真正溯及既<sup>135</sup>。真正溯及與不真正溯及既往之關係可表示如下圖<sup>136</sup>：



<sup>135</sup> 葛克昌，租稅國家之憲法界限，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009年2月，頁263。

<sup>136</sup> 本圖來自曾有田大法官釋字第605號協同意見書



## 第四項 真正溯及既往之違憲審查

而真正溯及與不真正溯及既往之區別實益主要在於兩者之違憲審查基準不同，學者認為<sup>137</sup>，不真正溯及既往之合憲性審查，其主要取決於相關受影響之基本權與修法之公益考量之權衡。而真正溯及既往原則上為法所不許，只有在特定條件下始能例外溯及。此特定條件係指<sup>138</sup>：(1)人民對法律效果之變更有預見可能者。(2)法律狀態錯亂不明。(3)舊法本身是無效之法律，人民不得對其信賴。(4)公益上有較法安定性更為重大迫切之事由。(5)排除體系上之錯誤或漏洞之填補。(6)溯及所造成之負擔微不足道。而此概念亦為最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議所採納，茲將該決議摘錄如下：「法律不溯既往原則為法治國家基本原則之一，除有下列情形外，立法者原則上不得制定溯及性法律：1.人民預見法律將有所變更；2.現行法律規定有不清楚或紊亂之現象，立法者欲藉由溯及性法律加以整理或清除；3.現行法律違憲而無效，立法者以新規定取代；因溯及性法律所造成之負擔微不足道；4.溯及性法律係為達成極為重要之公益上目的，且其重要性高於法安定性之要求。」

## 第五項 營所稅如何區分「終結」以及「未終結」事件 <sup>139</sup>

由上文可知，區分真正或不真正溯及既往之關鍵就在於法律所影響之事件是否「已終結」，在營所稅法律變動時，該如何判斷事件終結與否，學者陳清秀認為：「例如所得稅，在課稅年期之期間進行中，如果稅法規定有修正變更，不論

<sup>137</sup> 葛克昌，同註 135。陳愛娥，法律之溯及效力—兼評司法院釋字第 620 號解釋，東吳公法論叢第四卷，2011 年 7 月，頁 166。李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌，第 24 期，2001 年 7 月，頁 82-86。

<sup>138</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，收錄於稅法基本問題，元照出版，2005 年，頁 125。

<sup>139</sup> 陳清秀，稅法上法律不溯既往原則，收錄於稅法總論，元照出版，2012 年 10 月，頁 249 以下。



有利或不利於納稅人，均應以課稅年期屆滿而使稅捐債務成立時之新的稅法為準，作為應適用之課稅法規依據。亦即該新的稅法規定不真正的溯及生效，適用於整個課稅年期之稅捐事件。舉極端之例而言，就某一年度之所得稅之提高稅負，即使遲到該年度十二月二十日始公布施行新法，因係於年度期間屆滿（稅捐債權發生時）之前即已適用，故整個年度的所得稅均應適用新法。……在所得稅法上，只有在法律規範於所得稅之課稅年度屆滿之後始經公布且對於該已經終了之課稅年度，嗣後變更其法律效果（所得稅之納稅義務）的情形，始得稱之為『法律效果之溯及作用』」

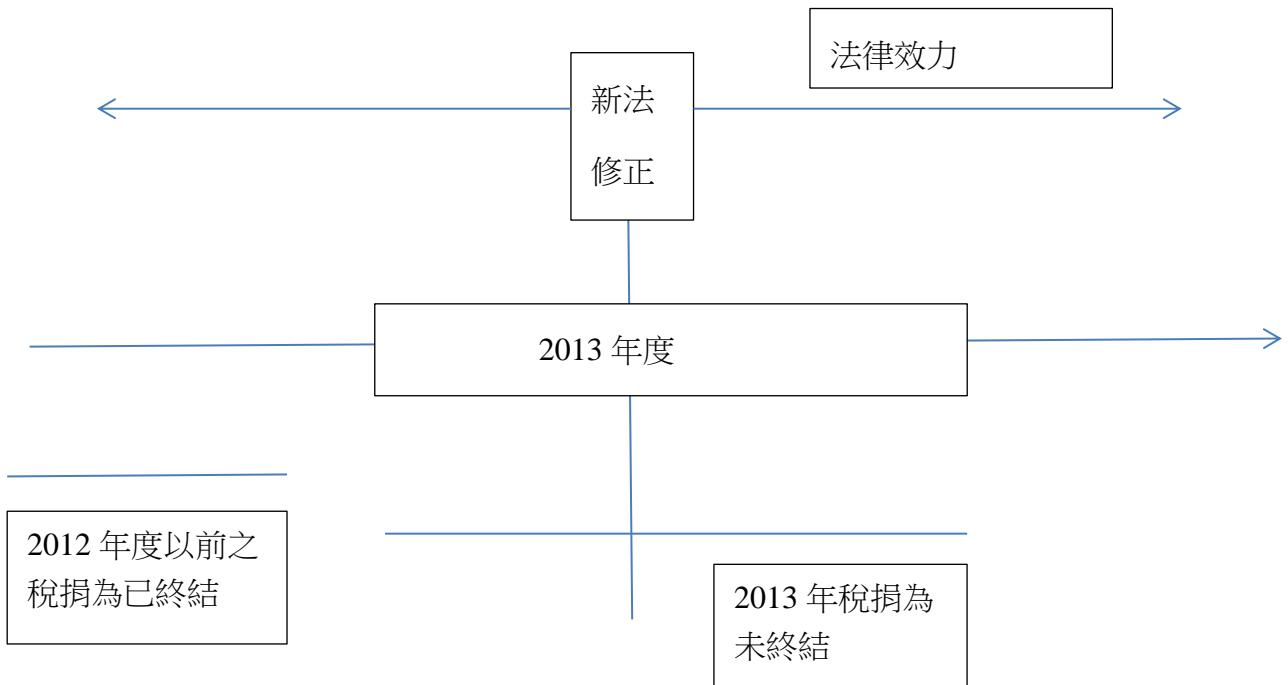
簡而言之，課稅年度尚未屆滿者，在營所稅上即為仍在持續、尚未終結之事件；而課稅年度已屆滿者，則為已終結之事件。

## 第六項 本案應屬於真正溯及既往之情形且不應允許

### 第一款 本案為真正溯及既往

依前段之判斷標準，若立法者未來在 2013 年修正所得稅法對於追溯調增之保留盈餘課所得稅的話，那麼對於 2012 會計年度(含)以前之所有事件，都是「已終結」之事件。前文已提過，對於上市櫃公司因導入 IFRS 追溯調增之保留盈餘課稅，其深層的意涵是以 IFRS 對於公司成立以來所有之交易重新評價其負擔能力，而公司成立以來到 2012 年度為止所發生的交易都是「已終結」之事件。故對追溯調增之保留盈餘課稅，即屬法律追溯「已終結」之事件，而對人民為不利之變更(較以 ROCGAAP 為基礎者課更多稅)，為真正溯及既往。

換句話說，新的法秩序是以 IFRS 衡量負擔能力，舊的法秩序是以 ROCGAAP 衡量負擔能力，若對開帳日調整之保留盈餘課徵營所稅，就是對已終結之事件重新評價，為真正溯及既往，可表示如下圖。



## 第二款 本案未符合溯及既往之例外情形不應允許

前文已提及，依最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，只有在下列四種情形才能例外允許：1. 人民預見法律將有所變更；2. 現行法律規定有不清楚或紊亂之現象，立法者欲藉由溯及性法律加以整理或清除；3. 現行法律違憲而無效，立法者以新規定取代；4. 溯及性法律係為達成極為重要之公益上目的，且其重要性高於法安定性之要求。以下一一檢討本案是否符合上述任一情形。

首先，本文以為所謂「預見」之時點必是指「行為時」，蓋此時才有期待可能性(若在行為後才「預見」法令會修改，企業根本無法改變已做過的行為)。企業在每一個「已終結之事件」(也就是企業成立以後每年 12 月 31 號稅捐債務成立之



時)發生的當下並沒有預見未來政府會以 IFRS 為標準重新核定營所稅稅捐，每年的稅上所得一直到 2012 年為止都是以 ROCGAAP 為基礎在計算的。政府於 2008 年宣布採 Adoption 方式接軌 IFRS，此時企業才有機會意識到政府「可能」會對「因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘」課徵營所稅，從而企業在 2008 年這個時點預見到政府可能在 2013 年正式導入 IFRS 時溯及的以 IFRS 衡量企業因過去交易所產生的負擔能力，故退萬步言，即便認為企業預見法律將所有變更(亦即改以 IFRS 衡量企業之負擔能力)，也是在 2008 年開始才有預見，所以要溯及課稅，最多也只能溯及至 2008 年開始的交易。況且，如同本文前面所引財政部之見解，財政部對於是否課營所稅，態度反覆、最新所得稅之修正草案也未提及是否課稅，要說企業於 2008 年開始即有預見也是非常牽強。

第二個可溯及的例外情形是，現行法律規定有不清楚或紊亂之現象，立法者欲藉由溯及性法律加以整理或清除。本文以為本案亦不該當此例外情形。現行法律運作的方式就是依營所稅查核準則 2 條 2 項以依 ROCGAAP 所編製的財報為基礎，並依查核準則調整後形成稅上所得。至少在 2012 年度以前之交易都是以 ROCGAAP 衡量負擔能力，對於衡量負擔能力之方式，並無不清楚會紊亂之現象，故無需溯及的以 IFRS 加以整理。

關於第三個例外情形，現行法律並未違憲而無效，故不該當。最後一個例外情形，「溯及性法律係為達成**極為重要之公益上目的**，且其重要性高於法安定性之要求」，本文認為亦不該當，理由如下。對追溯調增之保留盈餘課稅，可以增加國庫收入、追求量能原則第一面向，但是違反量能原則第二面向(第二章第五節)、可能違反基於財稅關係之體系正義(第二章第四節)，又有重複課稅課稅之疑慮(第二章第六節)。故本文認為追溯課稅除了增加政府財政收入、追求量能原則第一面

向外，並無任何重要之公益上目的，相反的，不對追溯調增之保留盈餘課稅反而較能維持量能原則第二面向等其他諸多重要公益。



## 第七項 立法者面對本案應受法不溯及既往原則之拘束

### 第一款 前言

對於追溯調整保留盈餘是否課所得稅，如第二章第三節第一項所述，世界各國主要可以歸類為三種作法，一次性課稅、給予分年繳納之過渡性措施、不課稅，各國採取何種做法並無絕對之是非對錯，蓋每一個國家之憲法價值觀皆不同。前述法不溯及既往之概念及審查基準係來雖源自於德國聯邦憲法法院之見解<sup>140</sup>，然此原則在我國大法官釋憲實務中不斷的被重申(詳以下之分析)，故立法者在決定是否課稅時，仍應顧及是否違反法不溯及既往原則。

### 第二款 歷年大法官解釋

#### 第一目 大法官釋字第 574 號解釋

本號解釋理由書節錄如下：「法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力。惟人類生活有其連續性，因此新法雖無溯及效力，而係適用於新法生效後始完全實現之構成要件事實，然對人民依舊法所建立之生活秩序，仍難免發生影響。此時立法者於不違反法律平等適用之原則下，固有其自由形成空間。惟如人民依該

---

<sup>140</sup> 葛克昌，同註 135，頁 262；曾有田釋字第 605 號協同意見書；陳愛娥，同註 137，頁 162。



修正前法律已取得之權益及因此所生之合理信賴，因該法律修正而向將來受不利影響者，立法者即應制定過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則。」本號解釋理由書中提及「新法雖無溯及效力，而係適用於新法生效後始完全實現之構成要件事實」，即是不真正溯及既往之情形，從本號解釋可知大法官認為即使不真正溯及既往不違反法不溯及既往原則，但仍應以信賴保護原則檢討，若人民信賴值得保護，立法者有制定過渡條款或採取其他合理之補救措施之義務。

## 第二目 大法官釋字第 577 號解釋

本號解釋理由書節錄如下：「又新訂生效之法規，對於法規生效前「已發生事件」，原則上不得適用，是謂法律適用上之不溯既往原則。所謂「事件」，指符合特定法規構成要件之全部法律事實；所謂「發生」，指該全部法律事實在現實生活中完全具體實現而言。菸害防制法第八條第一項及第二十一條規定之菸品標示義務及責任，僅適用於該法公布施行後之菸品標示事件，並未規定菸品業者於該法施行前亦有標示義務，無法律溯及適用情形，自難謂因法律溯及適用而侵害人民之財產權。至立法者對於新訂法規構成要件各項特徵相關之過去單一事實，譬如作為菸品標示規範標的物之菸品，於何時製造、何時進口、何時進入銷售通路，認為有特別保護之必要者，則應於兼顧公益之前提下，以過渡條款明文規定排除或延緩新法對之適用。惟對該法施行前，已進入銷售通路，尚未售出之菸品，如亦要求須於該法施行時已履行完畢法定標示義務，勢必對菸品業者造成不可預期之財產權損害，故為保障人民之信賴利益，立法者對於此種菸品，則有制定過渡條款之義務。八十六年三月十九日公布之菸害防制法第三十條規定「本法自公布後六個月施行」，使菸品業者對於該法制定生效前已進入銷售通路之菸品，得及時就其法定標示義務預作準備，不致因法律變更而立即遭受不利益，而六個月



期限，亦尚不致使維護國民健康之立法目的難以實現，此項過渡期間之規定，符合法治國家信賴保護原則之要求。」從本號解釋理由書可知，真正溯及既往原則上是不允許的，而至於不真正溯及既往之情形(新訂法規構成要件各項特徵相關之過去單一事實)，仍應以信賴保護原則考量之。

### 第三目 大法官釋字第 620 號解釋

本號解釋理由書表示：「新法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。」引言之部分就是在一次的說明不真正溯及既往並無違反法不溯及既往原則，故仍應適用新的法規。

#### 第三款 立法者應受大法官解釋所拘束而不應課稅

真正、不真正溯及既往之概念雖然發源自德國聯邦憲法法院，惟一再為我國大法官援用、繼受，以此概念為基礎做成多號解釋。而大法官釋字第 662 號解釋理由書表示：「立法院基於民主正當性之立法責任，為符合變遷中社會實際需求，得制定或修正法律，乃立法形成之範圍及其固有權限。立法院行使立法權時，雖有相當廣泛之自由形成空間，惟基於權力分立與立法權受憲法拘束之原理，自不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋。」本案若課所得稅，將屬於真正溯及既往之情形，故立法者於未來因應 IFRS 而修正所得稅法時，不宜對此問題採取課稅之態度，否則有可能違反大法官歷年來之解釋而違憲。



## 第八項 基於信賴保護不應課營所稅

前述有關真正溯及既往之違憲審查基準，相關概念主要來自於德國聯邦憲法法院第二庭之見解，雖有諸多大法官釋字、學者及最高行政法院 98 年 12 月份第 2 次會議決議加以採納，惟國內亦不乏有學者對此批評，認為區分真正與不真正溯及，事實上既有困難且無必要，毋寧皆以信賴保護關係加以判斷權衡即可<sup>141</sup>。本文以為，以信賴保護加以檢驗，仍會獲致不課徵營所稅之結論，以下依序對信賴保護之要件(信賴基礎、信賴利益、信賴值得保護)以及信賴保護之保護方式等加以討論。

首先關於信賴基礎，本文認為就是現行之營所稅查核準則二條二項，依該條項，企業執行各種交易會產生多少負擔能力，主要係以 ROCGAAP 來衡量<sup>142</sup>，而對於開帳日保留盈餘調整數課稅，深層的意義就是對企業成立以來至 2013 年以前之所有交易之負擔能力，重新溯及地以 IFRS 來衡量<sup>143</sup>，此即與現行法秩序產生扞格。

關於信賴表現，本文以為，稅捐負擔是企業為各種交易前，會列入考量之重要成本費用之一，若企業認為一國之稅法衡量負擔能力的方式過苛、不合理，便不會選擇在該國為交易行為，故企業選擇在我國為各種交易並完納稅捐便是最體有力之信賴表現。

<sup>141</sup> 葛克昌，同註 138，頁 127。許玉秀大法官釋字第 605 號解釋協同意見書。

<sup>142</sup> 請參考第二章第四節第七項第四款及第五款。

<sup>143</sup> 請參考本論文第二章第五節第四項第三款。

關於信賴是否值得保護之要件，學理上多以行政程序法第 119 條<sup>144</sup>作為反面審查基準，本案很明顯無該條所列三種情形，茲不贅。

最後關於信賴保護之方式，大致有存續保障、損失補償及過度條款等三種<sup>145</sup>，應對各種公私益及所涉及相關基本權綜合考量方能決定採何種方式<sup>146</sup>。對於開帳日調整之保留盈餘課稅，首當其衝的，便是法安定之破壞，申言之，幾十年來舊的法秩序係依 ROCGAAP 衡量負擔能力，若改以 IFRS 衡量即是對法安定之挑戰；企業信賴查核準則二條二項才在我國為各種交易，溯及的增加稅負對企業之信賴侵害甚深；再來就是如前文所提及的，課稅可能會違反與財稅關係有關之體系正義(本章第四節)、違反量能原則的第二面向(本章第五節)以及造成重複課稅之問題(本章第六節)。而課稅所能追求的公益只有量能原則的第一面向，且本文亦已論證量能原則第一面向與第二面向發生衝突時，應先追求後者。綜上，權衡各項因素之後，本文認為對信賴保護的方式應採取存續保障之方式，亦即對於 2013 年以前之交易，仍然以 ROCGAAP 而非 IFRS 衡量其負擔能力，不應對開帳日調整之保留盈餘課營所稅(蓋若課稅乃是變相的以 IFRS 溯及衡量企業過往交易之負擔能力)。

---

<sup>144</sup> 行政程序法第 119 條：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：  
一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。  
二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料

或陳述而作成行政處分者。  
三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」

<sup>145</sup> 林三欽，信賴保護原則與法令不溯及既往，政大法學評論第 100 期，2007 年 12 月，頁 23。

<sup>146</sup> 對於該以何種方式保障信賴利益，釋字第 589 號解釋理由書有精闢之論述：「至於如何保障其信賴利益，究係採取減輕或避免其損害，或避免影響其依法所取得法律上地位等方法，則須衡酌法秩序變動所追求之政策目的、國家財政負擔能力等公益因素及信賴利益之輕重、信賴利益所依據之基礎法規所表現之意義與價值等為合理之規定。如信賴利益所依據之基礎法規，其作用不僅在保障私人利益之法律地位而已，更具有藉該法律地位之保障以實現公益之目的者，則因該基礎法規之變動所涉及信賴利益之保護，即應強化以避免其受損害，俾使該基礎法規所欲實現之公益目的，亦得確保。」



## 第八節 保留盈餘調整數是否應依查核準則第 111 條課稅

### 第一項 為何會牽涉到查核準則第 111 條

營利事業所得稅查核準則第 111 條規定：「前期損益調整收入或損失，應作帳外調整，分別列入本期營業外收入或損失核計。」財政部、學者以及各大會計師事務所在討論保留盈餘調整數是否應課徵營所稅時，幾乎都圍繞著查核準則第 111 條，因此本文欲探討此條之目的及機能，以幫助釐清。

第二章第四節第七項第四款提過，目前營所稅在申報實務上，都是以「營利事業所得結算申報書」為準，而該申報書係以財務報表中之損益表為基礎，當損益表帳載數字與稅法不合時，納稅人應在損益表「外」，做「帳外調整」，以計算稅上所得。為何要以查核準則第 111 條作帳外調整，主要原因在於財務報表中之「前期損益調整」並不會出現在損益表當中，亦即在財務會計而言，前期損益調整不影響本期損益，但是國稅局又認為前期損益調整之數額應該課稅，從而依據本條為帳外調整以利課稅。

### 第二項 何種情形會發生前期損益調整

一般而言，在財務會計上會涉及前期損益調整者有兩種情形：會計政策變動以及前期錯誤更正<sup>147</sup>，分別介紹如下。

---

<sup>147</sup> 林蕙真，同註 64，頁 697 以下。

前期錯誤指因計算錯誤、因故意或疏忽而產生不當之估計數（前文提過財務報表因其目的，有許多主觀之判斷、估計）、採用之會計政策違反一般公認會計原則、編製財報時所依據的事實不正確等等。



會計政策變動係指財務報表編製及表達所使用之特別原則、基礎、慣例、規則及實務之改變。如存貨計價由加權平均法改為先進先出法，或長期工程合約損益之認列由成本回收法改為完工百分比法，均屬會計政策之變動。而依據國際會計準則(IFRS)第八號(IAS8)之規定，企業只有在下列情況之一時，始能改變會計政策：1.某一 IFRS 所規定。2.能使財務報表提供交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響之更可靠且更攸關之資訊。依據 IASB 之「架構」<sup>148</sup>，所謂的攸關，係指財務報表之資訊必須與使用者所做經濟決策之需求攸關，具有影響使用者決策之能力。所謂的可靠，係指當資訊無重大錯誤或偏差，且使用者可信賴其已忠實表達時，該資訊具可靠性。可靠性之主要內涵包括忠實表達以及實質重於形式等。忠實表達係指會計數字及所敘述的情形應實際存在或與發生的事實一致或吻合。會計數字須反映實際發生之結果。實質重於形式係指交易事項之經濟實質與其法律形式不一致時，會計處理與表達應依其經濟實質而非法律形式

### 第三項 前期損益調整在稅法上之意義—貫徹量能原則

查核準則第 111 條將前期損益調整列外營業外收入，在稅法上之意義就是貫徹量能原則，論證說明如後。

---

<sup>148</sup> Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, *supra note 62*.



## 第一款 前期計算錯誤

首先檢討前期損益調整第一種情形—前期計算錯誤，在此茲舉一例以助了解<sup>149</sup>，例如甲公司，X6 年支付兩年保險費兩千元，入帳時借記保險費、貸記現金，惟年底未作調整分錄，若 X7 年甲公司發現此錯誤，則錯誤對前期損益之影響應調整期初保留盈餘，本例，預付費用未調整使 **X6 年保險費多計，淨利少計，X6 年期末保留盈餘低估 1000**(所以貸記保留盈餘)。X7 年發現錯誤並更正前，保險費用少計 1000 元(所以借記保險費)。X7 年發現錯誤時之更正分錄如下：

保險費	1000
保留盈餘	1000

從本例可以發現，因前期計算錯誤，使 X6 年淨利低估 1000 元，若營所稅查核準則對於保險費沒有進一步調整之規定，那麼 X6 年的稅上所得亦少計一千元，這個結果是違反量能平等原則的，蓋納稅人之負擔能力被低估。前文已述及，申報實務上所使用的營利事業所得結算申報書係以財務報表中的損益表為基礎以查核準則逐步調整而來，但 X7 年時發生此錯誤並於財報中更正時，貸記的保留盈餘並不會出現在 X7 年損益表當中，故需要查核準則第 111 條將貸計的保留盈餘 1000 元列為營業外收入，以彌補 X6 年稅上所得少計 1000 元之錯誤，此舉自然可以幫助實現量能原則。

<sup>149</sup> 此例摘自林蕙真，同註 64，頁 710。



## 第二款 會計政策變動

接著探討前期損益調整的第二種情形---會計政策變動，IFRS 規定(IAS8)企業只有在下列情況之一時，始應改變會計政策：「1.某一 IFRS 所規定。2.能使財務報表提供交易、其他事項或情況對企業財務狀況、財務績效或現金流量之影響之可靠且更攸關之資訊。」換句話說，除了 IFRS 強制規定須變更會計政策外，只有在能提供「更可靠」之資訊時，始能改變會計政策。而可靠性的主要內涵之一，就是實質重於形式以及忠實表達企業之財務狀況。第二章第五節第三項第二款已論證，IFRS 重視經濟實質在稅法上的意義就是貫徹量能原則，因為量能原則重視的是納稅人實質的負擔能力。若企業變更會計政策更改會計政策，以更能忠實表達企業財務狀況、更能追求經濟實質之會計政策重新衡量企業自開業以來所有相關之交易，若調整分錄係調增保留盈餘(貸記)，在財務會計上之意義為該企業之前之淨利被低估，在稅法上代表的涵義是企業以前所採用的會計政策無法準確衡量、探詢企業之負擔能力，導致以前年度企業之負擔能力被低估。透過查核準則第 111 條將前期損益調整(也就調增之保留盈餘)列入營業外收入，可以導正企業過去負擔能力被低估，導致稅負短納之問題，此舉自然也是能達到貫徹量能原則之目標。

綜合上述之討論，查核準則第 111 條將前期損益調整之數額列為「本期」營業外收入課徵營所稅，是因為前期損益調整代表的是納稅人之前會計年度之負擔能力因各種原因被低估，故在本期發現時，應予以補徵，以平復「過去」遭違反之量能平等原則。



## 第四項 會計政策變動與導入 IFRS 開帳日調整保留盈餘之相似性

本段之目的在於闡述「因導入 IFRS 而在開帳日調整保留盈餘」與「因會計政策變動而調整保留盈餘」的原理是一致的，故國內在討論保留盈餘調整數的課稅依據時多會指向查核準則第 111 條(因會計政策變動影響數依本條需課稅已如前述)。

本文認為「會計政策變動」與「因導入 IFRS 而在開帳日調整保留盈餘」相似的原因有三點，**第一，都是部分強制、部分任意變動**，如前所述導入 IFRS 時原則上要全部溯及的適用 IFRS 衡量所有交易，但也有部分項目是公司可以任意、自行評估是否追溯適用 IFRS。前段述及「會計政策變動」的原因之一是 IFRS 改變規定、原因之二是企業認為改用新的會計政策可以提供更可靠資訊，故亦是帶有部分強制、部分任意的性質；**第二，都是代表著前期之負擔能力被扭曲而加以調整**，此見本節第三項之論述，茲不贅；**第三，會計上之處理相似**，依據我國財務會計準則公報(ROCGAAP)第八號之規定，多數會計政策變動均採計算「累積影響數」之方式處理，不需重編以前年度財務報表。會計政策變動累積影響數係指自始即採用新會計原則所追溯計算之變動當期期初應有之保留盈餘，與變動當期期初帳列保留盈餘之差額<sup>150</sup>，而 IFRS 關於會計政策變動之規定也非常類似<sup>151</sup>。而本論文討論之標的「因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘是否應課所得稅」，追溯調增保

<sup>150</sup> 以上摘錄自林蕙真，中級會計學理論與應用第四版，2010 年 9 月，頁 747。

<sup>151</sup> 根據 IFRS 相關規定(IAS8)，首次適用某一國際財務報導準則所產生之會計政策變動，如該國際財務報導準則對該變動並無特定之過渡規定，或自願變動一項會計政策，則應追溯適用該變動。追溯適用時，除對於該變動在特定期間之影響數或累積影響數之決定，在實務上不可行外，企業應追溯適用該會計政策之變動，即應調整所表達最早期間之各項受影響權益組成部分之初始餘額，及所表達每一以前期間之其他比較金額，視為自始即採用該新會計政策。

留盈餘形成的原理，和會計政策變更調整前期損益的原理完全一樣。申言之，導入 IFRS 可以視為同時變更數十個會計政策之大工程，讀者可參照第一章第三節第二項第二款第三目之圖表，關於租賃、長期工程合約、收入、庫藏股、股份基礎給付、退休金等等的會計政策同時一起變更，此等會計政策變更所產生的「累積影響數」之總和就是本論文不斷重覆的「因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘」。

前段已說明因會計政策變更而調整前期損益，所調整之數額應依查核準則第 111 條列為營業外收入課稅，那麼似乎因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘亦要依查準第 111 條課稅，以貫徹量能原則。惟本文以為，以查準第 111 條為課稅依據將會違反法律保留原則，請詳下述。

## 第五項 以查核準則第 111 條為課稅依據將違反法律保留原則

第二章第四節第七項提過，依據現行營所稅查核準則 2 條 2 項，我國所得稅稅基係由商業會計法暨其處理準則(ROCGAAP)編製的財務報表調整而來。我國 2013 年開始係以 adoption 之方式導入 IFRS，保留盈餘調整數是出現在依 IFRS 編製的財務報表上<sup>152</sup>，而依 IFRS 編製的財務報表並不在查核準則 2 條 2 項所指定的稅基的調整起點。大法官釋字第 650 號解釋理由書嘗言：「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」。而「是否將出現在 IFRS 報表上之保留盈餘調整數納入課稅範圍」，事關稅基的形成，查核準則第 111 條之適用範圍應僅限於出現在 ROCGAAP 財報上之前期保留盈餘調整數。若以查準第 111 條作為保留盈餘調整

---

<sup>152</sup> 若是以 convergence 的方式導入 IFRS，則保留盈餘調整數會出現在依 ROCGAAP 編製的財務報表上，就無此處違反法律保留原則的問題。請參考第二章第四節第七款最後一段之論述。



數課稅依據，將該條之射程範圍亦及於出現在 IFRS 報表上之保留盈餘調整數，則不啻是以法律的解釋增加法所無之義務，而與法律保留原則相背。若欲對導入 IFRS 開帳日調整之保留盈餘課徵所得稅，基於法律保留原則之要求，應先修正查核準則 2 條 2 項或商業會計法，將依 IFRS 編製的財報納入稅上所得調整的起點(使我國仍維持財稅相關)，不能直接透過法律解釋以查準第 111 條將 IFRS 財報上之保留盈餘調整數納入稅基之計算。

## 第九節 附論—保險業特別準備金是否該課營所稅

保險業特別準備金在 ROCGAAP 底下之規定與 IFRS 有所不同，因此在 2013 年導入 IFRS 時在開帳日便須調整期初保留盈餘，而特別準備金只是第一章第三節第二項第二款第三目，眾多應在開帳日調整保留盈餘的項目之一。在第二章第二節第一項提到主管機關歷對於開帳日保留盈餘調整數是否課營所稅最後統一的見解是採取原則不課稅之立場，但是唯獨對於特別準備金的保留盈餘調整數，所得稅法第 24 條修正草案卻是採取課稅之立場，且所涉金額龐大，因此有必要另開篇幅予以討論。

### 第一項 課稅依據—所得稅法修正草案第 24 條 3 項

所得稅法修正草案第 24 條第 3 項<sup>153</sup>規定：「營利事業計算各年度所得額時，原依本法、其他法律規定或經財政部核定，將未實現之成本、費用或損失列為各該年度之成本、費用或損失者，其後如因法律修正或經財政部核定變更為實現時列支，應將其已列為各該年度之成本、費用或損失截至變更時尚未實現之餘額列

---

<sup>153</sup> 所得稅法第 24 條修正草案暨修正理由請參附件三。

為變更年度之收入，依本法規定課徵所得稅；其因加計該收入依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額，得選定自當年度起五年內按年平均繳納。」，而該條立法理由表示：「以保險業為例，金融監督管理委員會相關法令規定，其一百零一年度以前提列之**特別準備金負債**，已相對認列**成本費用**，一百零二年度採用國際財務報導準則時，其**特別準備金負債**餘額應轉列業主權益，俟實際賠款時，列為當年度之**成本費用**。假設甲保險公司一百零二年度期初將**特別準備金負債**餘額一億元轉列業主權益，依現行規定即應列為變更當年度(即一百零二年度)收入課稅，按營利事業所得稅稅率百分之十七計算，應納稅額為一千七百萬元，依修正條文第三項規定，其如選定按五年度平均繳納，則一百零二至一百零六年度平均每年應繳納三百四十萬元…」

從本條及其立法理由可知，保險業過去於 ROCGAAP 底下所提列之**特別準備金**得認列費用，惟立法者認為這些費用為未實現之費用，應俟未來實現時始准予認列(蓋依所得稅法修正草案第 22 條<sup>154</sup>，未實現損益原則上不予認列)，故將保險業過去所認列之費用，於 2013 年全部轉為收入，並課徵營所稅。

---

<sup>154</sup> 所得稅法第 22 條修正草案暨立法理由請參附件二。



## 第二項 為何特別準備金在開帳日須調整保留盈餘？

### 第一款 準備金之意義

保險法第一百四十五條<sup>155</sup>明文規定保險業者應提列各種準備金，並呈現在期末報表上向主管機關申報，且各種準備金之種類、比例皆由主管機關規定之。而金管會依該條之授權訂定了保險業各種準備金提存辦法。依該辦法，保險業之準備金分為未滿期保費準備金、保費不足準備金、特別準備金以及賠款準備金等，而保險業者提列準備金之目的主要在於確保保險業財務狀況良好，對於保戶之利益才能加以確保<sup>156</sup>。而特別準備金依保險業各種準備金提存辦法第 8 條，分為重大事故特別準備金以及危險變動特別準備金，前者之目的是為因應未來發生重大事故所需支應之巨額賠款，後者之目的則是為因應各該險別損失率或賠款異常變動。

### 第二款 ROCGAAP 與 IFRS 對特別準備金之處理方式不同

依第一章第三節第二項，導入 IFRS 需要調整期初保留盈餘之原因在於 ROCGAAP 與 IFRS 之規定不同，兩者之差額便計入期初保留盈餘調整數。而特別準備金之會計處理也是眾多導致期初保留盈餘須調整的項目之一，故本段將介紹關於特別準備金 ROCGAAP 與 IFRS 在處理上有何不同。

---

<sup>155</sup> 保險法第 145 條：「保險業於營業年度屆滿時，應分別保險種類，計算其應提存之各種準備金，記載於特設之帳簿。前項所稱各種準備金之提存比率、計算方式及其他應遵行事項之辦法，由主管機關定之。」

<sup>156</sup> 江朝國，保險法修正評釋，月旦法學雜誌第 164 期，2009 年，頁 231。

在 2011 年以前，依舊的 ROCGAAP，保險業者在提存特別準備金時，是將該準備金列為負債並認列費用，惟 2011 年新修之我國財務會計準則公報(ROCGAAP)第 40 號規定，特別準備金不應認列為負債，但第 40 號適用前已存在之保險合約於適用日前已提列之巨災準備、平穩準備等負債無須適用前述規定(亦即過去認列的成本費用不受影響)。然現行 IFRS4 並無此豁免規定，過去因特別準備金所認列之成本費用應全部剔除並調增保留盈餘，故我國保險業於民國 102 年導入 IFRS 後，帳列之巨災準備、平穩準備餘額有轉列保留盈餘議題<sup>157</sup>。

### 第三項 以量能平等原則思考是否應對特別準備金造成的保留盈餘調整數課營所稅

#### 第一款 前言

前文認為關於導入 IFRS 在開帳日調整之保留盈餘原則上不應課徵營所稅之理由，包含基於財稅關係之體系正義(第二章第四節)、量能原則第二面向(第二章第五節)、重複課稅(第二章第六節)以及信賴保護原則、法不溯及既往原則(第二章第七節)等等，在此將上述之理由對特別準備金之議題再次一一檢驗。

#### 第二款 量能原則第一面向

關於量能平等原則之檢驗，依本文之看法，量能原則可以分為兩面向，第一，掌握納稅人真實負擔能力、第二，相同負擔能力者不應以不同之會計準則衡量出

<sup>157</sup> 羅靖霖，IFRS 開帳日之公報轉換差異彙整：壽險業，TEJ 信用風險評估專刊，2012 年 9 月，頁 146。郭雨萍會計師，導入 IFRS 對金融業稅務申報之影響研討會會議簡報，2010 年 10 月，頁 12。



不同之負擔能力。量能原則，如依其嚴格定義，即為犧牲能力，指其可對支配所得犧牲其自由支配之能力，故所得稅法應僅能對納稅人「可支配之所得」加以課徵<sup>158</sup>。所得稅之稅捐客體應為「可支配所得」，可支配所得之衡量，尚須進一步輔以「客觀淨所得原則」，收入減除獲得收入所支出的必要費用及損失後，乃納稅義務人之客觀給付能力，客觀給付能力具有確保納稅義務人財產與營業基礎之制度功能<sup>159</sup>。客觀淨所得原則依本文之脈絡應歸屬於量能原則第一面向，成本費用之所以應自所得中扣除的理由在於其並非可支配之所得，並無負擔能力，故吾人在以量能原則第一面向討論特別準備金所提存之數額可否作為費用扣除時，所應具焦者應為「保險業者對於該已提存之特別準備金是否仍有支配能力」，若有支配能力則應課稅，反之亦然。

保險法第 146 條第一項規定保險業資金之運用限於有價證券、不動產、放款等等七種以上之用途。同條第二項則規定：「前項所定資金，包括業主權益及各種準備金。」觀察第二項可以得知，業主權益(例如股東繳納的股款、保險公司歷年來的盈餘等)和過去列為負債所提列的準備金，在動用時所遭遇的限制是一樣的。若保險業提存之特別準備金是不得動支的，以因應未來之狀況，此時應認該特別準備金提存之數額不具負擔能力，惟保險法第 146 條既然規定已提列之準備金在動用上與其他資金相較，並無更多之限制，則在此應認為保險業者對該特別準備金提存數額仍然具有支配能力，仍屬可支配所得，故應採課稅之立場。

---

<sup>158</sup> 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法，翰蘆出版，2009 年，頁 562。陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐，收錄於現代稅法原理與國際稅法，元照出版，2008 年 9 月，頁 46。黃士洲，課稅禁區與納稅人權利保障，月旦財經法雜誌第 23 期，2010 年 12 月，頁 79。

<sup>159</sup> 黃士洲，課稅禁區與納稅人權利保障，月旦財經法雜誌第 23 期，2010 年 12 月，頁 79。

### 第三款 量能原則第二面向



第二章第五節第四項第三款提到，若對於追溯調整之保留盈餘課所得稅有違反量能原則第二面向之疑慮，蓋在 2013 年導入 IFRS 之前的交易，非上市櫃公司的稅上所得是依 ROCGAAP 為基礎計算，而上市櫃公司之稅上所得變成是「溯及」的以 IFRS 為基礎計算，同一種交易事實，卻以不同得會計準則評價出不同的負擔能力，並為稅法上不同對待。但此種違反量能原則第二面向之疑慮在特別準備金之情形並不嚴重，請詳下述。

上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業（不含信用合作社、信用卡公司、保險經紀人及代理人）應自 2013 年開始依國際會計準則編製財務報告<sup>160</sup>。而所謂金管會主管之金融業，依照金融監督管理委員會組織法第 2 條第 2 項後半：「所稱金融服務業包括金融控股公司、金融重建基金、中央存款保險公司、銀行業、證券業、期貨業、**保險業**、電子金融交易業及其他金融服務業。」同條第 3 項第 4 款：「四、保險業：指保險公司、保險合作社、保險代理人、保險經紀人、保險公證人、郵政機構之簡易人壽保險業務與其他保險服務業之業務及機構。」

綜合上述條文觀之，保險公司不論是否為上市公司，皆須自 2013 年起適用 IFRS，並不會發生「對於過去提存之特別準備金，未上市櫃保險公司繼續以 ROCGAAP 衡量而不用調整期初保留盈餘、上市櫃公司以 IFRS 衡量而需調整期初保留盈餘」的情形。也就是對於過去的交易(包含特別準備金)上市及未上市的保險公司都是一體適用 IFRS 來衡量負擔能力，從而便無量能平等原則第二面向之違反。

<sup>160</sup> 請見第一章第三節第一項第二款。



## 第四項 小結—量能原則與信賴保護之衝突

從量能平等原則的角度思考，對金融業過去所提存之準備金課所得稅有其正當性。若未來係以 IFRS 編製之報表為營所稅調整起點，則對過去提列之特別準備金課稅，亦無違反體系正義。故若採取課徵所得稅之立場，所面臨最大的疑慮在於信賴保護以及法不溯及既往原則之問題。

關於過去提列之特別準備金是否課營所稅，量能平等原則與信賴保護原則產生了若干衝突。如何處理法律原則間之衝突，學者張嘉尹<sup>161</sup>認為：「一般而言，當兩個原則在同一案件中相衝突時，並沒有任一個原則一定優於另一原則，兩個原則在抽象層次處於同一位階，但是在具體案件中則是處於一種"緊張關係"要解決原則衝突必須衡量相互競爭的法益，衡量涉及抽象層次同位階的法益中哪一個在具體案件中強度較高之判斷。原則之間的優先順位會隨著具體案件而改變，因為原則在具體案件中會有不同的強度，只有在該具體案件中具有較大強度的原則才會被適用。」

本文以為，對於未來尚未發生之事件，信賴保護原則與量能平等原則發生衝突時，不妨優先追求量能平等原則，但是對於過去已發生之事件，則應優先遵循信賴保護原則，蓋對於已終結之事件要再做變更、再給予新的法律評價，已涉及信賴保護原則之核心。

綜上所結，雖然對過去提存之特別準備金課營所稅有助於追求量能平等原則，但因其仍違反法不溯及既往及信賴保護原則，在利益權衡之後，本文認為仍然不應對過去之特別準備金課徵營所稅。

---

<sup>161</sup> 張嘉尹，法律原則、法律體系與法概念論，輔仁法學第 24 期，2002 年 12 月，頁 18。



# 第三章 追溯調增保留盈餘在兩稅合一制度下對小股東之影響

第二章係以上市櫃公司之立場討論是否該課徵營所稅，而本章欲以小股東之立場、角度，來觀察追溯調增保留盈餘對於上市櫃公司之小股東會造成何種影響，以及有何種憲法上之權利得以主張。

## 第一節 追溯調增保留盈餘對小股東可扣抵稅額的影響

### 第一項 可扣抵稅額的意義及計算公式—所得稅法第 66-6 條

所謂兩稅合一係指將「營利事業所得稅」與「綜合所得稅」合而為一，企業得分配其所繳納之營利事業所得稅給股東，股東可執此扣抵其綜合所得稅，換言之，企業所繳納之營利事業所得稅，成為(日後可分配予)股東之「可扣抵稅額」<sup>162</sup>。而股東可獲配多少可扣抵稅額，涉及可扣抵稅額之計算公式：

股東可獲配之可扣抵稅額 = 股利淨額  $\times$  稅額扣抵比率

稅額扣抵比率 = 股東可扣抵稅額帳戶餘額/累積未分配盈餘帳戶餘額

上述公式中稅額扣抵比率的分母(累積未分配盈餘)該如何計算，在導入 IFRS 之前，依現行所得稅法第 66-6 條，係指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘，也就是以 ROCGAAP 為基礎計算累積未分配盈餘。而在導入 IFRS 之後累積未分配盈餘該如何計算，可參考所得稅法修正草案

<sup>162</sup> 吳金柱，所得稅法之理論與實用(下)，五南圖書出版，2008 年 4 月，頁 415。



第 66-6 條第三項<sup>163</sup>「自一百零二年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項者，指依該等規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。」由修正草案的算法可知，在 2013 年後，上市櫃公司累積未分配盈餘應以 IFRS 為基礎計算。

則於導入 IFRS 後，由於轉換日將追溯調增未分配盈餘，勢必會影響導入後稅額扣抵比率之計算，若追溯調「增」未分配盈餘，稅額扣抵比率將下降，反之，若追溯調「減」未分配盈餘則稅額扣抵比率將增加<sup>164</sup>。

本文要討論的是，在開帳日追溯調增保留盈餘的情形，因稅額扣抵比率降低，小股東可獲配之可扣抵稅額降低，導致小股東需負擔較重綜合所得稅。就這一點，小股東是否可主張信賴保護？申言之，在舊的法秩序是以 ROCGAAP 為基礎計算累積未分配盈餘，小股東可獲配之可扣抵稅額較多，而新的法秩序是以 IFRS 為基礎計算未分配盈餘，小股東可獲配之可扣抵稅額較少。既然涉及法秩序的變動，且變動後小股東負擔較高之綜所稅，則需以信賴保護原則加以檢驗之。

## 第二項 股東可獲配之可扣抵稅額減少並無違反信賴保護

大法官釋字第 385 號解釋理由書表示：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之衡平性，當不得任意割裂適用。中華民國七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例

<sup>163</sup> 所得稅法第 66-6 條修正草案暨修正理由請參附件四。

<sup>164</sup> 吳英世，導入國際財務報導準則(IFRS)對我國租稅影響之研究，當代財政第 10 期，2011 年 10 月，頁 93。



第三條核准獎勵之外國公司，依同條例第十六條第三項規定，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳百分之二十所得稅，立法意旨係因外國公司在我國境內之分公司既享受租稅減免之優惠，則其稅後盈餘欲給付總公司時，自應負擔上述所得稅扣繳之義務，否則，外國公司即得以成立分公司之方式規避我國稅負。故兩者係相互關連之規定，要不得割裂適用。」從本號解釋理由書可知，若「權利」與「義務」相關聯者，不得割裂適用，申言之，不可以一方面主張權利，卻又不負擔與權利有關之義務。

單就股東可獲配之可扣抵稅額變少來看，此一變動似乎是對小股東不利，但宏觀一點來看，每位小股東可獲配之保留盈餘增加，對小股東而言是有利的，故本文以為就可獲配之可扣抵稅額減少這件事，是不違反信賴保護原則，小股東不得一方面享受增加之保留盈餘，一方面又抱怨可扣抵稅額減少，蓋此乃事務之一體兩面，不應割裂觀察只看對納稅人不利之部分。既然宏觀而言對小股東是有利的(因為可分配之保留盈餘增加)，就不應該說累積未分配盈餘改依 IFRS 計算對於小股東而言是不利的變更而違反信賴保護。

## 第二節 一次調整保留盈餘恐提高股東邊際稅率而違反量能原則

### 第一項 變動所得之意義及特徵

何謂變動所得，最高行政法院 100 年判字第 1649 號有精闢之論述：「變動所得在性質上係多年累積而發生之所得，但其發生卻集中在某一課稅年度，由於綜合所得稅係採累進稅率課徵，因而使此項經多年累積而一次實現之所得，須付較重之所得稅，為彌補此一缺陷，並衡酌變動所得者之納稅能力，所得稅法特規定



變動所得，予以減半課稅。」何種所得可以定性為變動所得，除了上述最高行政法院所闡述的「經多年累積而集中於一年度實現」外，學者更進一步認為「該所得之實現時點非納稅義務人本身可操作者」<sup>165</sup>，始能稱之為變動所得。本文對於學說所增加的此一要件甚感贊同，蓋現行法就變動所得的法律效果是僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅，可能較原本負擔更少之稅捐，若不為此一限制，納稅人可將原本應於各年度實現之所得操縱成於一年度時間，無異是為納稅人脫法避稅行為開了一道捷徑。

綜上，變動所得之特徵有二：第一，該所得是經多年累積而集中於一年度實現；第二，該所得之實現時點非納稅義務人本身可操作者。

## 第二項 因追溯調增保留盈餘而發配之股利符合變動所得之特徵

導入 IFRS 而追溯調整保留盈餘的原因是以 IFRS 漸及的衡量公司成立以來所有的交易，就過往負擔能力被低估之部份於開帳日調整保留盈餘。故追溯調增的保留盈餘其實是累積了好幾個年度(從公司成立以來就開始累積)，符合前述第一個特徵。再來，小股東無法控制上市櫃公司在導入 IFRS 首年會暴增如此多的保留盈餘，並依既定、既有的股利政策(例如每年發配可分配盈餘的百分之五十)<sup>166</sup>發放這些暴增的保留盈餘，故符合納稅人無法自己控制所得實現年度的特徵。

<sup>165</sup> 張哲瑋，變動所得之稅基折半計算法制分析，成大法學第 13 期，2007 年 6 月，頁 172。

<sup>166</sup> 依財政部證券暨期貨管理委員會(金融監督管理委員會證券期貨局之前身)之台財證(一)字第 100116 號以及台財證(一)字第 00371 號函釋之意旨，上市櫃公司於年報、財務報告、公開說明書中應揭露股利政策應具體明訂發放股利之條件、時機、金額、種類等內容，條件、時機，例如每年發配可分配盈餘的百分之五十，且分配股利中現金股利占百分之八十等等之股利政策。

相反的是，自始至終採用 IFRS 不會對終端股東造成類似變動所得的不利益，詳言之，若自始採用 IFRS，則追溯調增保留盈餘的數額，會分散到公司過往每年的盈餘，上市櫃公司在每一年都會依其對外公布的股利政策發放這些保留盈餘，故不會造成累積保留盈餘集中於一年度發放之問題。

另外需補充的是，追溯調整保留盈餘中僅已實現之部分會對小股東產生變動所得之影響，蓋依金管證發字第 1010012865 號之函釋<sup>167</sup>，追溯調整保留盈餘當中屬於未實現性質者應提列相對應之特別盈餘公積，而關於特別盈餘公積，經濟部經商字第 0 九一〇二一七四八七〇 號函表示：「按指明用途之**特別盈餘公積**，倘提列之目的未完成或提列原因未消失，且未轉回保留盈餘前，尚不得用於分派股息及紅利」，既然追溯調整保留盈餘中未實現之部分因提列特別盈餘公積而不得分配，自然不會有變動所得之問題存在。

### 第三項 變動所得之法律效果

關於變動所得的法律效果規定於所得稅法第 14 條 3 項，僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。為何法律效果要如此規定，所得稅法第 14 條立法理由載明<sup>168</sup>：「……六變動所得之予特別處理，因其係由**長期累積形成**，不宜於取得年度一次適用**累進稅率課稅**，又為便於執行，故以折扣法，一次扣算，**以資簡便**」，從立

---

<sup>167</sup> 金管證發字第 1010012865 號表示：「……開始採用國際財務報導準則編製財務報告後，於分派可分配盈餘時，應就當年度發生之帳列其他股東權益減項淨額（如國外營運機構財務報表換算之兌換差額、備供出售金融資產未實現損益、現金流量避險中屬有效避險部分之避險工具利益及損失等累計餘額），自當期損益與前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積，屬前期累積之其他股東權益減項金額，則自前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積不得分派；但公司已依前款規定提列特別盈餘公積者，應就已提列數額與其他權益減項淨額之差額補提列特別盈餘公積。嗣後其他股東權益減項餘額有迴轉時，得就迴轉部分分派盈餘。」

<sup>168</sup> 財政部稅制委員會編印 98 年 12 月「所得稅法令彙編」，頁 164。



法理由得知，變動所得之所以要特別處理，關鍵的原因在於綜合所得稅係採累進稅率制，變動所得具有長期累積之性質，若直接適用累進稅率，勢必會高估、扭曲納稅人之負擔能力，進而違反量能平等原則，故我國學者皆認為所得稅法第 14 條 3 項變動所得以半數計算之規定就是為了要追求量能平等原則<sup>169</sup>。此種稅基折半法除了顧及納稅人負擔能力外，從立法理由中「為便於執行，故以折扣法，一次扣算，以資簡便」等語，可知亦有稽徵經濟之考量，理由在於，要將集中於一年度實現之所得重新還原至各個年度，並依各年度的邊際稅率計算綜所稅，在技術上較為複雜且困難，故直接於本年度採稅基折半之方式。然而本案是否該採取稅基折半之法律效果，本文持開放之態度，申言之，基於稽徵經濟不可能將一次領取的股利所得還原至過去每一年並依該年邊際稅率計算所得稅，但就「稅基該打幾折」才能貼近量能原則，本文以為現行所得稅法第 14 條 3 項一律以稅基打對折之作法過於粗糙<sup>170</sup>，立法者應就不同類型的變動所得精算出其法律效果，例如收入越高或者累積的年度越久時，稅基打越多折等等。

---

<sup>169</sup> 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基本人權，翰盧出版，2009 年 5 月，頁 46；黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月，頁 10。張哲瑋，同註 165，頁 138。

<sup>170</sup> 最高行政法院 96 年判字第 1278 號判決言：「從（變動所得）法律效果之角度言之，其法律效果規定的過於單調（例如所得稅法第 14 條第 3 項規定，變動所得一律減半認定），無法因應不同類型之「變動所得」，而有失輕失重之嫌。」

## 第四項 從世界各國自然人股利課稅制度檢驗本問題

### 第一款 各國自然人股利課稅制度簡介

各國對個人股東股利所得課稅方法主要可分為三種<sup>171</sup>：

- (一) 傳統制(Classical system)：又稱獨立課稅制，將公司與股東視為獨立個體，公司所得在公司階段課徵一次所得稅後，其盈餘分配予股東時，須再繳納一次所得稅，股東取得股利未提供減免規定。
- (二) 設算扣抵制(imputation credit system)：公司所得稅在公司階段課徵一次所得稅後，其盈餘分配予股東時，公司階段所負擔之公司所得稅，得扣抵股東之個人所得稅，公司所得稅成為個人所得稅之扣繳稅額，二者合而為一。
- (三) 修正傳統制(modified classical system)：維持傳統制於公司階段與股東階段各課徵一次所得稅之方式，但為減輕複課稅，對股東取得之股利予以減免。一般採行之減免方式主要為股利所得免稅法，歐洲國家多採行此種方法。而股利所得免稅法 (dividend-exemption system) 是指股東取得的股利，可以全部或部分免計入股東所得課稅，部分免計入者屬於部分免稅法，全部免計入者就稱為全部免稅法。

根據林曉琪之研究<sup>172</sup>，觀諸近年來國際間兩稅合一發展趨勢，目前僅澳洲、加拿大、智利、紐西蘭及英國目前仍持續採行設算扣抵制，芬蘭、法國、德國、馬來西亞、葡萄牙及新加坡等原採設算扣抵制之國家，目前已改採部分或全部股

<sup>171</sup> 摘錄自陳宥彤，我國兩稅合一改革之探討，國立臺灣大學管理學院會計學系碩士論文，2009 年，頁 34。

<sup>172</sup> 林曉琪，選要國家兩稅合一制度現況與檢討，當代財政第 24 期，2012 年 12 月，頁 102。

利免稅制或按較低稅率扣繳。而學者曾巨威<sup>173</sup>亦表示：「原先採行兩稅合一最多之國家例如歐洲，紛紛從設算扣抵制轉而改採股利免稅法，亦即不再強調股利併入個人綜合所得課稅的累進效果，而是採用股利所得的分離課稅。」

## 第二款 各種股利課稅制度關於本案變動所得之影響

導入 IFRS 在開帳日追溯調增保留盈餘，上市櫃公司依既定的股利政策(例如每年發配百分之五十可供分配之保留盈餘)發配激增之保留盈餘給自然人股東時會對該自然人股東造成類似變動所得之效果已如前述，此段之目的在於分析不同的自然人股利課稅制度對於自然人股東造成變動所得之效果強弱不一，請詳下述。

首先分析股利所得免稅法，此法又可分為全部免稅法與部分免稅法，就前者而言，由於股利所得全部免稅，自然不會對股東產生變動所得之效果。而部分免稅法在處理上有兩種可能性，第一，採用分離課稅之方式，第二，併入綜合所得稅採累進稅率課稅，若採用分離課稅之方式，無論股東獲配多少暴增之保留盈餘皆不會有變動所得之問題；部分免稅法若是採併入綜所稅之方式，則需視部分免稅法免稅之比例有多高，免稅比率越低則造成變動所得之效果越劇烈。

至於設算扣抵制與傳統制(我國文獻稱之為獨立課稅制，為採兩稅合一之前的課稅制度)，變動所得之效果是較股利所得免稅法劇烈的，尤以設算扣抵制最為劇烈。以我國為例，我國兩稅合一係採設算扣抵制，在計算綜所稅邊際稅率時，是以綜合所得淨額來決定，而股利所得如何計入綜合所得淨額，我國是以股利總額為準，所謂股利總額就是股利淨額與股東可扣抵稅額相加。執此之故，在獨立課稅制，計入綜合所得淨額的數額只有企業發配的稅後盈餘，但是在我國現行的設

<sup>173</sup> 曾巨威，兩稅合一與企業未分配盈餘問題，2008 年 9 月，財團法人國家政策研究基金會，瀏覽網站：<http://www.npf.org.tw/post/1/4649>，最後瀏覽：2013/07/17。

算扣抵制，計入股東綜合所得淨額者，不僅有企業發配的稅後盈餘，還包括可扣抵稅額，就是多出了這些可扣抵稅額可能會使得股東的邊際稅率又較獨立課稅制更進一步提高，故我國之設算扣抵制是前述三種制度中變動所得效果最劇烈的。



### 第三節 結論

本章從股東之角度出發，探討導入 IFRS 時，小股東是否有什麼憲法上權利得以主張，關於股東可獲配之可扣抵稅額減少之問題，雖然涉及法秩序之變更(未分配盈餘計算方式由 ROCGAAP 轉變成 IFRS)，但由於並非不利之變更(可分配給股東之保留盈餘增加)，所以不生信賴保護之問題。

前文已述及，導入 IFRS 而追溯調整之保留盈餘是否要課徵營所稅是全球性的議題，只要任何一個國家從原本的 GAAP 轉換成 IFRS 都會遭遇此問題。然而本章討論關於造成小股東類似變動所得之問題，卻幾乎是我國獨有之問題，蓋世界各國已甚少國家採用設算扣抵制，而我國所採之設算扣抵制是前述所有制度中，變動所得效果最嚴重的一種，故政府在參照他國立法例以因應 IFRS 之導入時，應特別考慮我國獨有的兩稅合一制度對小股東帶來之不利影響。



## 第四章 未分配盈餘稅之探討(所得稅法第 66 條之 9)

關於因導入 IFRS 而追溯調整之保留盈餘是否要課徵未分配盈餘稅，立法者於所得稅法修正草案第 66 條之 9<sup>174</sup>明確之表示，對於追溯調「增」之保留盈餘，不課徵未分配盈餘稅，但相對的，對於追溯調「減」之保留盈餘，亦不得作為未分配盈餘之減除項目，本文認同立法者對於前者之決定，但反對對後者之決定。

### 第一節 開帳日「增」之保留盈餘不應課未分配盈餘稅

所得稅法修正草案第 66 條之 9 立法理由說明二明示：「營利事業採用 IFRSs 並未改變其經營型態及營運內涵，爰前開增加數不計入未分配盈餘計算，其減少數亦不得作為減除項目，以維『租稅中立』原則。」，本文以為除了租稅中立外，基於信賴保護以及誠信原則，亦不應課稅，以下分述之。

#### 第一項 草案對未分配盈餘之計算方式—追溯調整之保留盈餘「不」被計入

前揭草案之立法理由說明二：「營利事業依 IFRSs 規定編製之綜合損益表包括「本期（稅後）淨利」及「其他綜合損益」兩部分；「其他綜合損益」中屬資產負債表股東權益之其他權益項目，非屬當年度可分配盈餘之範圍，應俟轉入「本期（稅後）淨利」時（如備供出售金融資產未實現評價損益係俟處分該資產時）計入當年度未分配盈餘；至直接列入資產負債表「保留盈餘」之項目（如確定福

<sup>174</sup> 所得稅法第 66 之 9 條修正草案暨立法理由請參考附件四。

利之精算損益），與「本期（稅後）淨利」同屬當年度可分配盈餘，爰修正第二項序文」。

立法理由說明三：「由商業會計法改為 IFRSs 所產生首年度期初未分配盈餘增減變動數，屬「前期損益調整」，非屬第二項規定之「當年度未分配盈餘」，不適用該項規定。」

針對上述立法理由，本文說明如下，IFRS 財務報表中的綜合損益表包括本期淨利與其他綜合損益(本期綜合損益 = 本期損益+本期其他綜合損益)。其他綜合損益<sup>175</sup>係指，非與業主有關之交易而導致業主權益變動，且依會計準則規定未列入本期損益之項目。立法理由中將「其他綜合損益」分為兩類，一個是「直接列入保留盈餘」，另一個是「轉入股東權益之其他項目」(並且之後會轉入以後年度的本期損益)，只有前者計入當年度未分配盈餘。故結論就是，其他綜合損益中「直接列入保留盈餘」之項目，與「本期淨利」同屬當年度可分配盈餘。換句話說，當年度可分配盈餘，係由 IFRS 編製之綜合損益表中，「本期綜合淨利總額」減除「其他綜合損益中轉入股東權益之其他項目」計算而來。

依 IFRS 之規定(IAS1)，該號公報特別強調，**會計政策變動與錯誤更正之影響均不得列本期綜合損益之計算而應作為期初保留盈餘之調整**，因為該等影響與以前年度有關而與本期之營業結果無關。本論文討論之標的「因導入 IFRS 而追溯調增保留盈餘」，在第二章第八節第四項已說明過，就是數十個會計政策變動的集合體，故依 IFRS 之邏輯，不得列入本期綜合損益，既然「當年度可分配盈」餘係從本期綜合損益而來，自然不會包含因導入 IFRS 而追溯調增之保留盈餘。

---

<sup>175</sup> 依 IFRS 規定，包括備供出售金融資產未實現損益、資產重估增值之變動、確定福利退休計畫之精算損益、國外子公司財報時所產生的換算調整數等等。

立法理由說明三亦表示：「復參據金融監督管理委員會意見，營利事業採用 IFRSs 並未改變其經營型態及營運內涵，爰前開增加數不計入未分配盈餘計算……因此，不另訂相關規定處理該等調整數。」亦已清楚表達保留盈餘調整數不會課徵未分配盈餘稅之意旨。

## 第二項 以量能原則思考

第二章第五節曾經討論過從量能平等原則之角度，不應對溯及調增之保留盈餘課營所稅，基於相同的思考邏輯，本文認為亦不應對追溯調增之保留盈餘課徵未分配盈餘稅，請詳下述。

本文於第二章第五節第二項認為量能原則可以分為兩面向，第一面向是以好的會計準則衡量納稅人之負擔能力，第二面向是相同負擔能力者應課以相同稅捐。從量能原則第一面向思考，IFRS 較 ROCGAAP 更能表彰負擔能力<sup>176</sup>，而第二章第八節第三項及第四項曾提及，前期損益調整在稅法上之意義為納稅人負擔能力遭低估，既然納稅人前期負擔能力被低估，則本期應課徵未分配盈餘稅以貫徹量能原則第一面向。惟若從量能平等原則的第二面向，也就是相同負擔能力之人須負擔相同稅捐的角度來思考，若對於追溯調增之保留盈餘課徵未分配盈餘稅，其意義就是針對 2013 年以前所有之交易，上市櫃公司係以 IFRS 衡量負擔能力，未上市櫃公司係以 ROCGAAP 衡量負擔能力，導致同一種交易類型以不同的會計準則衡量出不同的負擔能力而違反量能平等原則<sup>177</sup>。

---

<sup>176</sup> IFRS 較 ROCGAAP 更能表彰負擔能力之論證請參考第二章第五節第三項第二款。

<sup>177</sup> 此段論述邏輯與第二章第五節第四項第三款相同，故以較簡略之方式論述。

從量能原則第一面向來看應課未分配盈餘稅，但從量能原則第二面向來看又不應課稅，此時量能原則第一面向與第二面向產生衝突，而第二章第五節第五項已說明應優先遵循第二面向，於此不贅，故結論是不應對追溯調增之保留盈餘課徵未分配盈餘稅。

### 第三項 若課徵保留盈餘稅恐將違反誠信原則

第三章第二節已證立一次性的調整增加保留盈餘會造成類似變動所得的效果，且若企業自始自終皆採用 IFRS 變不會對股東造成變動所得之效果。企業此時陷入一個兩難，到底該緩發股利而被課徵 10%，還是提早發股利而讓股東邊際稅率提高。要以何種會計準則衡量納稅人負擔能力的決定權在政府，本文贊同以更能表彰納稅人負擔能力的 IFRS 取代 ROCGAAP 作為稅捐計算之基礎，但「純粹因為會計原則轉換所造成變動所得之不利益」不應由人民來承擔。茲舉一例以說明此概念，自然人股東甲因所投資之 A 公司導入 IFRS 追溯調增保留盈餘而獲配鉅額股利，使邊際稅率提高至 40%，進而需負擔高額稅捐。本文認為甲股東所負擔之高額稅捐可以分為兩部分，第一，若 A 公司自開業以來即採用 IFRS 與自始採用 ROCGAAP 對甲股東股利所得應負擔稅捐之「差額」；第二，單純因為累積多年股利所得集中於一年度實現，造成邊際稅率提高而多出來的稅捐。就第一部分，國家補徵該稅捐或許有正當性，蓋國家對人民課稅之正當性在於量能原則，對於過去被低估的負擔能力予以補徵稅捐是可以接受的；但就第二部分，國家對之取得即無正當性，蓋國家不應藉由改變企業應適用之會計準則而「獲利」，所謂的獲利是指「比企業自始自終採用 IFRS 獲得更多稅捐」。

若立法者未修改相關法規處理自然人股東變動所得之問題，已是先錯在先，導致企業必須以緩發股利之方式緩和自然人股東變動所得之效果。若又對追溯調

增之保留盈餘加徵未分配盈餘稅，導致企業對於緩發該追溯調增之盈餘有所顧慮，則不啻是政府不擇手段的獲取不正當之利益，與誠信原則有所違背。相反的，若立法者已建立好相關配套處理自然人股東變動所得之問題，則對追溯調整之保留盈餘課未分配盈餘稅便無問題。

## 第四項 信賴保護之討論

現行所得稅法第 66 條之 9 是以 ROCGAAP 為基礎計算尚有多少盈餘屬未分配之盈餘，修正草案是以 IFRS 計算，涉及新舊法秩序之變動，有必要以信賴保護原則檢驗之。首先，信賴基礎是現行的所得稅法第 66 條之 9，企業信賴在我國之未分配盈餘稅係依 ROCGAAP 計算；關於信賴表現，本文認為，一家營利事業願意持續在我國經營、每年依我國稅法完納稅捐、而未轉往國外就是一種信賴表現，且應無信賴不值得保護之情事。最後是關於信賴保護之方式，本文認為應採存續保障之方式，在稅法上對於過往的交易仍以 ROCGAAP 衡量負擔能力，不將追溯調增之保留盈餘納入未分配盈餘稅之稅基，理由除了本節第二項之量能平等原則、第三項之誠信原則外，基於避免企業籌措資金困難，亦不應課稅，申言之，在開帳日追溯調增保留盈餘之企業雖然實質的負擔能力被低估，理應有更多的盈餘可以發配給股東，但企業可能早就把多餘的資金拿去買機器設備等，法令突然要求以 IFRS 計算未分配盈餘，會造成企業為了發股利(因為不發會被加徵百分之十未分配盈餘稅)，導致籌措資金上會遭遇許多困難(例如得變賣機器設備等)，單就此點，若最後立法者仍選擇要課稅，本文認為至少在數年的過渡期間內不應對追溯調增之保留盈餘課徵未分配盈餘稅以緩和企業為了發股利在籌措資金上的困難。

## 第二節 開帳日調「減」之保留盈餘可否作為未分配盈餘減項，修正草案採否定說，合理？



### 第一項 以量能原則第一面向思考

首先，第二章第五節第三項第二款已說明 IFRS 較 ROCGAAP 更能表達納稅人實質之負擔能力，故納稅人以 IFRS 漢及衡量過去的交易發現應調減期初之保留盈餘，代表納稅人過去負擔能力被高估，應允許作為未分配盈餘數額之減項，以符合量能原則的第一個面向。

### 第二項 以本條立法目的以及比例原則思考

所得稅法第 66 之 9 條的立法目的之一是為了減少公司藉由保留盈餘不發放股利規避大股東個人所得稅之流弊考量<sup>178</sup>。在開帳日追溯調「減」保留盈餘之情形，所代表的是，當吾人以更接近經濟實質之 IFRS 重新衡量公司自開業以來的經營成果，發現公司其實沒有如此多的未分配盈餘。則公司並不是為了藉由保留盈餘不發放股利規避大股東個人所得稅，而是實質上沒有這麼多的保留盈餘可以分配，對這些實際上不存在的、高估的保留盈餘課徵未分配盈餘稅並無法達到立法者所欲追求之目標。從比例原則之角度而言，既然對這些保留盈餘課稅無法達到立法者追求之目標，則連適當性之檢驗都不符合，似有違反比例原則之虞。

---

<sup>178</sup> 陳明進，舊制與新制稅法未分配盈餘加徵稅負之實證研究，管理評論第 29 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 4。陳明進教授認為，如果沒有未分配盈餘加徵稅負之課稅，公司可藉保留盈餘不發放股利給股東，以減少大股東之個人所得稅。



## 第三項 以量能原則第二面向思考

不論是以量能原則第一面向或者是以所得稅法第 66 之 9 條的立法目的來思考，都會得出應追溯調減之保留盈餘可作為未分配盈餘減項之結論。惟如此做看似會有違反量能原則第二面向之疑慮，蓋係變相地以 IFRS 衡量上市櫃公司過去之交易，並且以 ROCGAAP 衡量未上市櫃公司過去之交易，本項的目的在於論證「使追溯調減保留盈餘數額作為稅基減項」並不致違反量能原則第二面向。

### 第一款 未分配盈餘稅之財稅關係

#### 第一目 「未上市櫃公司」現階段得自行選擇是否採用 IFRS

經濟部民國101年1月9日經商字第10052403720號函表示：「按商業會計處理準則第二條規定所稱之一般公認會計原則，係指「財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋」。惟商業亦得因其實際業務需要，自中華民國一百零二年會計年度開始日起，選用「經行政院金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告」。雖然證券交易法第十四條只強制規定上市櫃公司需依IFRS編製財報，惟依照此函釋，非上市櫃公司(含公開以及非公開發行公司)亦可自行決定是否適用 IFRS 。



## 第二目 「非公開發行公司」選用 IFRS 編製財務報表是否一併適用修正草案之規定？

不論是公開或者非公開發行公司依上揭涵釋都能自行選擇依 IFRS 編製財務報表，但是關於第 66 條之 9 未分配盈餘的計算上，非公開發行公司是否能夠以 IFRS 計算未分配盈餘便有疑義。

所得稅法草案第 66 條之 9 第 2 項後段規定：「自一百零二年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項者，指其當年度依該等規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款後之餘額：」，可知本修正草案所適用的範圍限於適用證交法或保險法相關規定編製財報之公司。

證券交易法第 14 條<sup>179</sup>係有關公開發行公司編製財務報告之規定，而依該條 2 項所授權訂定之「證券發行人財務報告編製準則」第 28 條則規定：「股票於證券交易所上市或於證券商營業處所買賣之公開發行股票公司，應自中華民國一百零二年會計年度開始日起，適用本準則。但得經本會核准，自一百零一年會計年度開始日起依本準則編製各期合併財務報告。股票未於證券交易所上市或未於證券商營業處所買賣之公開發行股票公司，應自中華民國一百零四年會計年度開始日起，適用本準則。但得自願自一百零二年會計年度開始日起，適用本準則。未依前二項規定辦理之公開發行股票公司，應依本準則中華民國一百年七月七日修正發布，一百零一年一月一日施行前之規定辦理。」本論文第一章第三節第一項第

---

<sup>179</sup> 證券交易法第 14 條：「本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之財務報告編製準則，由主管機關定之，不適用商業會計法第四章、第六章及第七章之規定。」

四款已提過，該財務報告編製準則係將 IFRS 法典化，故依第 28 條，未上市櫃之公開發行公司在 2015 年之前得自由選擇依照 IFRS 或 ROCGAAP 編製財務報表。

未上市櫃之公開發行公司依證交法第 14 條授權訂定之財報編製準則採用 IFRS 後，該當所得稅法草案第 66 條之 9 第 2 項後段「依證交法處理有關編製財務報告規定處理會計事項者」之要件，故適用第 66-9 條當無疑義。但是，非公開發行公司係依前揭經濟部之函釋採用 IFRS，而非依據證交法或保險法之規定採用 IFRS，可否適用草案第 66-9 條 2 條後段之規定即有疑義，對此，學者陳明進<sup>180</sup>表示：「非公開發行公司自行採用 IFRS 編製財務報表後，其會計資訊系統亦經轉換為 IFRS 之基礎，似不宜再要求這些公司在申報營所稅時，再提出 ROCGAAP 之財務報表數據作為適用前述所得稅法第 66-9 條及第 66-6 條規定之基準，故建議財政部應從寬將此等公司視為依據證券交易法編製財務報表者，一體適用相同之規定。」從而本文以下之論述，皆是以「非公開發行公司採用 IFRS 者亦適用草案第 66 條之 9 第 2 項」為前提，也就是關於第 66 條之 9 未分配盈餘的計算上，非公開發行公司亦能夠以 IFRS 計算未分配盈餘，並此敘明。

### 第三目 結論

關於未分配盈餘稅自 2013 年起之財稅關係，首先討論關於上市櫃公司之部分，應較接近財稅一致之類型，申言之，觀察修正草案第 66 條之 9，未分配盈餘之計算，主要仍是以 IFRS 之綜合損益表為基礎，針對十一個調整項目略微調整而來，應注意者係，此種調整並非如營利事業所得稅查核準則針對各種收入、費用逐一調整，故較偏向財稅一致。

---

<sup>180</sup> 陳明進，配合我國導入 IFRS 所得稅法修正草案之評述，會計研究月刊第 326 期，2013 年 1 月，頁 74。

接著討論未上市櫃之公開發行公司，此類型之公司無論選擇採用 ROCGAAP 或是 IFRS 編製財報，關於未分配盈餘稅之部分，皆為財稅一致。因為選擇 ROCGAAP 者，適用草案第 66 條之 9 第 2 項前段，而選擇 IFRS 者，則依 2 項後段處理。

最後討論非公開發行公司，此類型之公司無論採用 ROCGAAP 或 IFRS 編製財報時，關於未分配盈餘稅之計算，都以 ROCGAAP 為準(因為都僅適用第 66 條之 9 第 2 項前段)，所以造成採 IFRS 編製財報者，變成財稅分離之情形。若立法者修正第 66 條之 9 使非公開發行公司亦得適用該條 2 項，以 IFRS 處理未分配盈餘稅之計算的話，則非公開發行公司選擇採用 IFRS 者亦為財稅一致。

## 第二款 以 IFRS 編製財務報表在未分配盈餘稅之意義

### 第一目 以 IFRS 編製財報係履行所得稅法第 66 條之 9 課以之協力義務

依據第二章第五節第一項之說明，政府對人民課稅之正當性來自於量能原則，稅法令納稅人編製財務報表之目的，係為了使稽徵機關掌握納稅人之負擔能力，並據以決定其營所稅繳納數額。未分配盈餘稅課稅之正當性亦須來自量能原則，現行所得稅法第 66 條之 9 規定未分配盈餘之計算係以依商業會計法(即 ROCGAAP)規定處理之稅後純益為基礎，實質上是間接的課以納稅人依 ROCGAAP 編製財報之協力義務，蓋納稅人若不先依 ROCGAAP 編製好財報，便無可能計算稅上之未分配盈餘。

立法者對於以何種會計準則(IFRS 或 ROCGAAP)衡量納稅人負擔能力、形成未分配盈餘稅之稅基有其裁量權限，依所得稅法第 66 條之 9 修正草案，關於未分配盈餘稅立法者決定以 IFRS 衡量上市櫃公司之負擔能力，同理，修正草案規定未



分配盈餘之計算係以 IFRS 之綜合損益表為基礎，亦是間接的課以上市櫃公司以 IFRS 編製財務報表之協力義務。至於未上市櫃公司，立法者賦予其選擇權，得以選擇 ROCGAAP 或者 IFRS 衡量關於未分配盈餘稅之負擔能力。

## 第二目 以 IFRS 編製財報係為更準確掌握納稅人負擔能力

第二章第五節第三項第二款已說明，IFRS 較 ROCGAAP 更能貼近經濟實質，故立法者決定以 IFRS 衡量未分配盈餘稅之負擔能力，其實係為達成量能平等原則的第一個面向<sup>181</sup>，也就是掌握納稅人真實的負擔能力。綜上，在未分配盈餘稅之領域，以 IFRS 編製財務報表有兩層意義，第一，是企業履行立法者課以之協力義務；第二，立法者之所以課以此新的協力義務，是因為新的協力義務可以更準確的表達企業之負擔能力。

## 第三款 不得強制納稅人履行協力義務<sup>182</sup>

學者葛克昌認為，協力義務為納稅義務人公法上主債務(稅捐債務)之附隨義務。稅法上協力義務之違反，與一般單純行政義務之違反不同，不得僅因單純違反協力義務即處以行為罰。

不盡協力義務之原因有可能是因為納稅人基於維護隱私權對於納稅細節不願公開，或是事實上有困難，或者是履行協力義務之成本過高。不得因納稅人單純違反協力義務即處以行為罰，單純違反協力義務之效果為稽徵機關證明程度減輕(例如因此調查有困難，得以推估核定方式推定所得)。從納稅義務人所負擔之納稅

<sup>181</sup> 本文將量能平等原則分為兩個面向，第一個面向是發掘納稅人真實的負擔能力、第二個面向是相同負擔能力者負擔相同稅捐。請參本文第二章第五節第二項。

<sup>182</sup> 本段主要整理自，葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 3 月，頁 135-136。

義務之附隨義務觀點，只有在納稅人以不盡協力義務作為逃漏稅之先行階段，而又未構成逃漏稅時，始得處以行為罰。

綜上，稽徵機關不得以行為罰為手段強迫納稅人履行協力義務，納稅人若不履行協力義務，其效果為，若稽徵機關調查困難，得推計課稅。故納稅人完納稅捐之方式有兩種，第一，依法履行協力義務，由國稅局依申報資料課稅；第二，不履行協力義務，由國稅局依查得資料及推計方式課稅。

#### **第四款 不履行協力義務可能導致較重之稅捐負擔且不會違反量能平等**

##### **等**

###### **第一目 不履行協力義務可能導致較重之稅捐**

本段將各別討論不履行協力義務，以及履行協力義務對納稅人稅捐負擔之影響。首先討論納稅人不履行協力義務之情形，所得稅法第 79 條 1 項規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納」。同法第 83 條 1 項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」第二章第五節第三項第一款第一目已論證，辦理結算申報、維持帳簿憑證都是稅法上協力義務之一種，而條文中所謂以同業利潤標準核定納稅額就是稽徵機關常使用的推計課稅之手段。從而，納稅義務人不履行協力義務的話，稽徵機關有可能以同業利潤標準推計課稅。

接著討論納稅人履行協力義務之情形，所得稅法第 80 條第 3 項規定：「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。」本條所謂的「標準」就是指同條第六項授權財政部所訂定的「所得額標準」。若納稅人選擇履行維持帳簿、結算申報等協力義務，且在所得額標準之上，則依本條，稽徵機關基本上以納稅人申報額為準。

依財政部之營利事業各業所得額、同業利潤標準、擴大書審純益率標準<sup>183</sup>，各行業之同業利潤標準皆大於所得額標準，這代表的含意是同一家公司，若選擇履行協力義務，則負擔之稅捐較少，若選擇不履行協力義務，由稽徵機關依同業利潤標準推計課稅，可能負擔較重之稅捐。

## 第二目 不違背量能原則第二面向

第二章第五節第二項第三款已說明，量能原則第二面向要求相同負擔能力者應課以相同之稅捐，若對相同負擔能力者課以不同稅捐，是否違反量能原則第二面向，應檢視是否有差別對待之正當理由。同一家公司，發生相同之交易，卻因為有無履行協力義務而負擔不同的稅捐，可能有違反量能原則第二面向之虞，惟我國大法官釋字第 218 號解釋<sup>184</sup>以及外國立法例皆肯認推計課稅之合憲性。對此本文以為若有正當理由仍不致違背量能原則第二面向，學者<sup>185</sup>認為：「納稅人得

---

<sup>183</sup> 瀏覽財政部網站

<http://www.ntbt.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1084/9102437563519982738?tagCode=>，最後瀏覽：2013/07/17。

<sup>184</sup> 茲將大法官釋字第 218 號解釋有關部分節錄如下：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」

<sup>185</sup> 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學雜誌，第 91 期，2010 年 5 月，頁 56 以下。



因個人原因，選擇不盡協力義務按推估之較不利之所得課稅，但得免除協力義務負擔。亦即推計課稅係由於保障納稅人免於提供隱私之協力義務、同時簡化稅法之施行，讓納稅人保留更多自由。換言之，其合憲性建立在確切保障納稅人基本權之上。」如此，則保護納稅人隱私以及保留納稅人更多自由，便是差別待遇的正當化事由。

除了隱私及自由外，本文則認為，納稅人不履行協力義務可能較履行協力義務者負擔更多的稅捐，其差別待遇之正當理由在於納稅人不履行協力義務，使得稽徵機關無法得知其確切之負擔能力，不履行協力義務是基於納稅人自由意志，自應自負其責，而不得指摘負擔較多之稅捐違反量能原則第二面向。

綜上所述，關於協力義務，可以確認兩點，第一，不得強制納稅人履行協力義務；第二，納稅人為了維護隱私或者履行成本過高或其他因素而選擇不履行協力義務時，很有可能得負擔較多稅捐，而維護納稅人隱私、自由以及因為納稅人之因素使稽徵機關無法得知納稅人負擔能力，都是差別待遇的正當化事由。

## 第五款 保留盈餘調減數作為稅基減項不會違反量能原則第二面向

假設甲乙兩公司過去所做的交易、所賺的錢完全一樣，但甲為上市公司、乙為未上市櫃公司，甲在 2013 年導入 IFRS 時屬於追溯調減保留盈餘之情形，甲公司希望追溯調減之保留盈餘可以做為所得稅法第 66 條之 9 未分配盈餘之減項；乙則因為未導入 IFRS 而不知也無從主張未分配盈餘應減少。吾人若允許甲公司在開帳日減少未分配盈餘數額，導致相同負擔的甲乙兩公司，甲負擔的未分配盈餘稅較少，是否會對乙公司不公平，即是本段探討之重點。

若允許上市櫃公司在開帳日減少未分配盈餘數額，看似會違反量能原則的第二個面向，因為就過去之交易，上市櫃公司是以 IFRS 衡量，而未自行選擇適用 IFRS 之未上市櫃公司係以 ROCGAAP 衡量，此乃針對過去之交易事實以不同的會計準則衡量出不同的負擔能力，惟前文提過，是否違反量能原則第二面向，仍需檢驗對相同負擔能力者課以不同稅捐是否有正當事由。

前文提過，納稅人違反協力義務時較不違反協力義務時負擔較高之稅捐，此係對相同負擔能力者課以不同稅捐，看似違反量能原則第二面向，但這是納稅人在衡量履行協力義務之程序成本、隱私、商業祕密等因素後所作出之決定，若導致稽徵機關無法得知其確切負擔能力，應自我負責，此即為差別對待之正當事由，故不違反量能原則第二面向。同樣的道理，任何未上市櫃公司都可以選擇履行「依 IFRS 編製財報」此協力義務<sup>186</sup>，若考量遵循成本等因素而未盡此協力義務，使得稽徵機關無從得知其更貼近真實之負擔能力(相較於 ROCGAAP 而言)，從而遭受稅法上不利益<sup>187</sup>，應自我負責，對未上市公司此等不利之差別對待有正當事由，而不致違反量能原則的第二面向。

### 第三節 小結

在追溯調增保留盈餘之情形，本文認為就調增之數額不應課徵未分配盈餘稅，主要理由在於(1)違反量能原則第二個面向 (2)有信賴保護之問題 (3)基於誠信原

---

<sup>186</sup> 實則，非公開發行公司依現行修正草案並不適用草案第 66 之 9 條第 2 項後段，亦即不得選擇以 IFRS 衡量未分配盈餘，但學者極力主張應使非公開發行公司亦能適用第 66 之 9 第 2 項後段，請詳第四章第二節第三項第一款第二目。故若最後修正草案未修正，非公開發行公司不得以 IFRS 計算未分配盈餘的話，則上市櫃公司追溯調減之保留盈餘不宜作為稅基減項，否則很有可能違反量能原則第二面向。

<sup>187</sup> 所謂不利益是指未上市公司若導入 IFRS 時，屬追溯調減之情形，但卻因為未履行依 IFRS 編製財報之協力義務，而無從以追溯調減保留盈餘之數額，作為未分配盈餘之減項。



則。而相對的，為什麼追溯調減保留盈餘之情形可以做為未分配盈餘之減項，係因為(1)符合量能原則的第一個面向(尋求納稅人真實負擔能力)(2)基於立法意旨及比例原則 (3)不違背量能原則第二面向。追溯調「增」與追溯調「減」保留盈餘是否納入未分配盈餘稅基之計算，所應考量的法律原則大不相同。政府對納稅人課稅之正當性在於量能原則，保留盈餘追溯調「減」是否能夠作為當年度可分配盈餘之減除項目，仍應回歸稅法原理原則來思考，而不應制式、形式的因為調「增」保留盈餘不加徵 10%，而認為保留盈餘追溯調「減」者不得作為稅基減項。



## 第五章 結論

第一章第三節第四項提過，追溯調整保留盈餘在稅法上面臨的議題為：1.是否該課營所稅 2.對股東可扣抵稅額及變動所得之影響 3.是否該課未分配盈餘稅。本章欲對以上三大問題依序做出結論。

### 第一節 追溯調增之保留盈餘是否該課徵營所稅？

對於課稅與否，主管機關歷年來前後見解不一，而最近財政部之立場是採取不課稅之態度<sup>188</sup>。惟不論採取課稅或不課稅之見解，都應有稅法原理原則作為依據，本文基於下述之理由支持國稅局不課稅之立場。

首先從財稅關係的角度出發，若在未來立法者並未修正查核準則 2 條 2 項或是商業會計法，會使得我國之財稅關係由原本的財稅相關轉變成財稅分離，亦即財務報表依 IFRS，而稅上所得仍以 ROCGAAP 為基礎帳外調整之。財稅分離在稅法上的意義是，財務報表上的數字在立法者眼裡無法表彰負擔能力，果爾，則追溯調增之保留盈餘是出現在依 IFRS 製作之財務報表上，與稅上所得之計算無涉，基於體系正義，立法者即不應對該保留盈餘調整數課徵所得稅。惟，就算立法者修改查核準則 2 條 2 項或是商業會計法使我國仍維持財稅相關之財稅關係，基於以下其餘之理由，仍不應對該保留盈餘調整數課營所稅。

接著以量能原則檢驗是否該課所得稅。相同金額、條件之交易，理應有相同的負擔能力，故稅法上的對待應相同，否則違反量能原則，若對於上市櫃公司追

---

<sup>188</sup> 吳英世，導入國際財務報表準則(IFRS)對我國租稅影響之研究，當代財政第 10 期，2011 年 10 月，頁 91。

溯調增的保留盈餘課營所稅，實際上就是對於過去所有之交易為稅法上不同的對待，蓋在 2013 年導入 IFRS 之前的交易，非上市櫃公司的稅上所得是依 ROCGAAP 為基礎計算，而上市櫃公司之稅上所得變成是「溯及」的以 IFRS 為基礎計算，同一種交易事實，卻以不同得會計準則評價出不同的負擔能力，並為稅法上不同對待，如此是嚴重違反量能平等原則的。

最後以信賴保護原則思考本案，關於信賴基礎、信賴利益以及信賴值得保護之討論請參看第二章第七節第八項，於此不贅述。信賴保護之重點在於信賴保護之方式，學界實務普遍認為應綜合考量各種公私益之因素，本文以為，對追溯調增之保留盈餘課稅，違反基於財稅關係之體系正義、違反量能原則、造成重複課稅，於公益於私益皆造成莫大傷害，唯一的好處是國家的財政收入增加，而財政收入與前述傷害相比是顯不相當的，故應採取存續保障之方式，亦即不對追溯調增之保留盈餘課營所稅。

## 第二節 追溯調增保留盈餘在兩稅合一制度下對小股東之影響

追溯調增保留盈餘對小股東第一個重大的影響就是使稅額扣抵比率下降，使得小股東可獲配的股東可扣抵稅額減少，此涉及新舊法律秩序之變動，有必要以信賴保護原則檢驗之。對此本文認為，單就股東可獲配之可扣抵稅額變少來看，此一變動似乎是對小股東不利，但宏觀一點來看，每位小股東可獲配之保留盈餘增加，對小股東而言是有利的，故本文以為就可獲配之可扣抵稅額減少這件事，是不違反信賴保護原則，小股東不得一方面享受增加之保留盈餘，一方面又抱怨可扣抵稅額減少，蓋此乃事務一體之兩面，不應割裂觀察只看對納稅人不利之部

分。既然宏觀而言對小股東是有利的(因為可分配之保留盈餘增加)，就不應該指摘累積未分配盈餘改依 IFRS 計算對於小股東而言是不利的變更而違反信賴保護。

追溯調增保留盈餘對小股東第二個重大影響就是會對小股東之綜所稅帶來變動所得之效果。本文論證在獨立課稅制、設算扣抵制以及股利所得(部分或全部)免稅法，三種制度中，我國所採之設算扣抵制變動所得之效果是最劇烈的，而國際間採用設算扣抵制的國家已大幅減少，故政府應做好配套以因應我國獨有的、最劇烈的變動所得之問題。

### 第三節 未分配盈餘稅之探討

首先討論追溯調「增」之保留盈餘是否應課徵未分配盈餘稅，所得稅法第 66 之 9 條修正草案採取不課稅之立場，本文甚表贊同。蓋基於量能原則第二面向，相同類型之交易不應以不同之會計準則衡量出不同之負擔能力，除非有差別待遇之正當理由，若對追溯調增之保留盈餘課徵未分配盈餘稅，就是對於 2013 年以前之交易以 ROCGAAP 衡量未上市櫃公司負擔能力、以 IFRS 衡量上市櫃公司負擔能力，而違反量能原則第二面向。

而追溯調「減」之保留盈餘可否作為未分配盈餘之減項，所得稅法第 66 之 9 採否定之見解，其邏輯係調增之保留盈餘不課稅，所以調減保留盈餘亦不得減稅。本文則主張追溯調減之保留盈餘可以做為稅基之減項，理由在於 IFRS 較 ROCGAAP 更能表彰企業真實之負擔能力，在追溯調減之情形企業明明實質上沒有這麼多盈餘可以發給股東，卻仍課徵未分配盈餘稅，與防止企業不發股利給股東之立法意旨有違。使追溯調減保留盈餘做為稅基之減項最大的疑慮是違反量能原則第二面向，蓋對於 2013 以前之交易上市櫃公司是以 IFRS 衡量而未上市公司是以 ROCGAAP 衡量，惟本文認為此差別待遇是有正當理由故不違反量能原則第



二面向，申言之，任何未上市櫃公司都可以選擇履行「依 IFRS 編製財報」此協力義務<sup>189</sup>，若考量遵循成本等因素而未盡此協力義務，使得稽徵機關無從得知其更貼近真實之負擔能力(相較於 ROCGAAP 而言)，從而遭受稅法上不利益<sup>190</sup>，應自我負責，對未上市公司此等不利之差別對待有正當事由，而不違反量能原則的第二面向。

---

<sup>189</sup> 實則，非公開發行公司依現行修正草案並不適用草案第 66 條之 9 第 2 項後段，亦即不得選擇以 IFRS 衡量未分配盈餘，但學者極力主張應使非公開發行公司亦能適用第 66 之 9 第 2 項後段，請詳第四章第二節第三項第一款第二目。故若最後修正草案未修正，非公開發行公司不得以 IFRS 計算未分配盈餘的話，則上市櫃公司追溯調減之保留盈餘不宜作為稅基減項，否則將違反量能原則第二面向。

<sup>190</sup> 所謂不利益是指未上市公司若導入 IFRS 時，屬追溯調減之情形，但卻因為未履行依 IFRS 編製財報之協力義務，而無從以追溯調減保留盈餘之數額，作為未分配盈餘之減項。

# 參考文獻

(依作者姓氏筆畫及字母順序排列)



## 一、中文

### (一) 專書

1. IFRS 實務導引叢書上冊，財團法人資誠教育基金會出版，2009 年 4 月。
2. 吳金柱，所得稅法之理論與實用(上)(下)，五南圖書出版，2008 年 4 月。
3. 林蕙真，中級會計學理論與應用，2010 年 9 月。
4. 金永勝，商業會計法，志聖教育文化出版社，2010 年 12 月。
5. 建國百年臺灣賦稅人權白皮書，2011 年。
6. 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，2008 年 9 月。
7. 陳清秀，稅法總論，元照出版，2012 年 10 月。
8. 黃茂榮，稅法總論第三冊，2008 年。
9. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2005 年。
10. 葛克昌，所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009 年 2 月。
11. 葛克昌，稅法基本問題，元照出版，2005 年。



## (二) 期刊論文

- 1.江美艷，淺談實質重於形式之會計原則運用，勤業眾信通訊，2009 年。
- 2.吳英世，導入國際財務報導準則(IFRS)對我國租稅影響之研究，當代財政第 10 期，2011 年 10 月。
- 3.李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌，第 24 期，2001 年 7 月。
- 4.林世銘，「導入 IFRS 重大稅務議題與解決方案」研討會議資料，台灣大學會計系主辦，2011 年 3 月。
- 5.林曉琪，選樣國家兩稅合一制度現況與檢討，當代財政第 24 期，2012 年 12 月。
- 6.柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上之當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎，《憲法解釋之理論與實務》第七輯，2010 年 12 月。
- 7.柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，台大法學論叢第 37 卷第 3 期，2008 年 9 月。
- 8.柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月。
- 9.徐麗珍，首次適用 IFRS 對所得稅之影響，會計研究月刊第 303 期，2011 年 2 月。
- 10.張哲瑋，變動所得之稅基折半計算法制分析，成大法學第 13 期，2007 年 6 月。
- 11.張景嵐，企業轉換 IFRSs 的租稅議題，稅務旬刊第 2193 期，2012 年 9 月。
- 12.郭雨萍、李嘉雯，借鏡韓星因應 IFRS 稅務衝擊，稅務旬刊第 2140 期，2011 年。
- 13.陳明進，配合我國導入 IFRS 所得稅法修正草案之評述，會計研究月刊第 326 期，2013 年 1 月。



- 14.陳明進，舊制與新制稅法未分配盈餘加徵稅負之實證研究，管理評論第 29 卷第 1 期，2010 年 1 月。
- 15.陳清秀，量能課稅與實質課稅原則(下)，月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月。
- 16.陳愛娥，法律之溯及效力—兼評司法院釋字第 620 號解釋，東吳公法論叢第四卷，2011 年 7 月。
- 17.曾巨威，兩稅合一與企業未分配盈餘問題，2008 年 9 月，財團法人國家政策研究基金會，瀏覽網站：<http://www.npf.org.tw/post/1/4649>，最後瀏覽：2013/07/17。
- 18.黃士洲，課稅禁區與納稅人權利保障，月旦財經法雜誌第 23 期，2010 年 12 月。
- 19.黃茂榮，重複課稅，植根雜誌第 23 卷第 5 期，2007 年。
- 20.黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月。
- 21.楊葉承、林宜薇，我國實施 IFRS 對營利事業所得稅查核準則響之探討，當代財政第 26 期，2013 年 2 月。
- 22.葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室第 92 期，2010 年 6 月。
- 23.葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室第 90 期，2010 年 4 月。
- 24.葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 3 月。
- 25.黃俊杰，實質意義稅法平等對待之立法政策，月旦財經法雜誌第 21 期，2010 年 6 月。
- 26.廖元志，IFRS 稅務議題探討(上)，稅務旬刊第 2182 期，2012 年 5 月。
- 27.羅靖霖，IFRS 開帳日之公報轉換差異彙整：壽險業，TEJ 信用風險評估專刊，2012 年 9 月。



### (三) 學位論文

- 1.王佳淳，以國際財務報導準則分析目前我國商業會計法應修正之處，逢甲大學財稅研究所碩士論文，2009 年。
- 2.何方宇，研究台灣中小企業如何適用中小企業國際財務報導準則，東吳大學會計系碩士論文，2011 年。
- 3.林忠翰，導入 IFRS 所引發之稅法議題－查核準則移向 IFRS 靠攏，國立臺灣大學法學院科際整合法律學研究所碩士論文，2011 年 12 月。
- 4.姚筑云，導入國際財務報導準則對我國租稅徵納之影響，國立政治大學會計研究所碩士論文，2012 年。
- 5.涂國芳，國際財務報導準則導入對我國公開發行公司所得稅影響之研究，國立台北大學會計系碩士論文，2010 年。
- 6.黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台灣大學法律學研究所博士論文，2007 年 1 月。
- 7.黃奕超，量能原則與納稅人程序保障以租稅申報程序為中心，台灣大學法律學研究所碩士論文，2009 年。

## 二、外文文獻



1. ACHIEVING A COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE IN THE EU, The Centre for European Policy Studies (CEPS), 2005.
2. Alley, C. & James, S. (2005), The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research, *Department of Accounting Working Paper Series*, 84.
3. Calvin H. Johnson, GAAP Tax, 83 TAX NOTES 425 (April 19, 1999).
4. Deloitte, Choosing your GAAP Planning for the proposed removal of UK GAAP.  
[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Audit/UK\\_Audit\\_Choosing\\_your\\_GAAP.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedKingdom/Local%20Assets/Documents/Services/Audit/UK_Audit_Choosing_your_GAAP.pdf) (last visited July 17, 2013).
5. Ernst & Young LLP, Changing GAAP in the UK — The impact for banks and similar institutions, Oct 2005.  
<http://tax.uk.ey.com/NR/rdonlyres/eu6sxiwcp5w5e6qhucecsuksxdxursdujpxhsr3qpx4jfnf66dlrh67of3lltnqrufqoy6iad4uj42l5tes3iao2ire/Changing+GAAP+in+the+UK+19+Oct+2005.pdf> (last visited July 17, 2013).
6. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.  
[http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses\\_fs\\_2009/course\\_copfi\\_fs\\_2009/IFRS\\_Framework.pdf](http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses_fs_2009/course_copfi_fs_2009/IFRS_Framework.pdf) (last visited July 17, 2013).
7. Gaurav Mehndiratta, IFRS Convergence — A Taxing Issue.  
<http://www.thehindubusinessline.com/features/mentor/ifrs-convergence-a-taxing-issue/article1162284.ece> (last visited July 17, 2013).

8. George J. Benston (2006), Principles—Versus Rules-Based Accounting Standards:

The FASB's Standard Setting Strategy, *ABACUS*, 42(2).

[http://fisher.osu.edu/~schroeder\\_9/AMISH520/Benston2006.pdf](http://fisher.osu.edu/~schroeder_9/AMISH520/Benston2006.pdf) (last visited July 17, 2013).



9. HM Revenue& Customs(英國稅務海關總署), International Accounting Standards -

the UK tax implications.

[http://www.hmrc.gov.uk/accounting-standards/int\\_accounting.htm#2](http://www.hmrc.gov.uk/accounting-standards/int_accounting.htm#2) International Accounting Standards - the UK tax implications (last visited July 17, 2013).

10. Horngren, ACCOUNTING, 6<sup>th</sup> editon, 2006.

11. IFRS adoption by country, published by Price Waterhouse Coopers in April 2012.

12. IFRS: Tax implications for the EU financial services industry – are you ready?, published by Price Waterhouse Coopers in 2006.

13. International Financial Reporting Standards The current landscape for US tax executives, published by Price Waterhouse Coopers in Dec, 2011.

14. Jason Doucet, The Impact of IFRS on Corporate Taxation, Canadian Tax Foundation, 2012.

15. Jeff Ng(University of Chicago Booth School of Business), Tax and Non-Tax Incentives for Voluntary IFRS Adoption: Evidence from the UK, October 12, 2009.  
[http://faculty.chicagobooth.edu/workshops/accounting/archive/pdf/Ng\\_TaxandIFRS.pdf](http://faculty.chicagobooth.edu/workshops/accounting/archive/pdf/Ng_TaxandIFRS.pdf) (last visited July 17, 2013).

16. Kevin Holmes (2001), The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis.

17. Martin Surya Mulyadi (2012), IFRS Adoption and Taxation Issue, *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7).
18. Report to the Trustees of the IFRS Foundation, 2012.  
<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf> (last visited July 17, 2013).
19. Robert Clarke & Steven Stewart, Spotting the differences between UK/ Irish GAAP and IFRS for SMEs, Sep 21, 2010.  
<https://www.charteredaccountants.ie/Members/Technical/Finance-Leaders-Articles/Spotting-the-differences-between-UK-Irish-GAAP-and-IFRS-for-SMEs---Robert-Clarke-and-Steven-Stewart/> (last visited July 17, 2013).
20. Simon James (2002), 'The Relationship Between Accounting Principles and Taxation: A UK Perspective', *Asia-Pacific Journal of Taxation*, 6(3).
21. Sofie Van der Meulen (2007), 'Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study', *The International Journal of Accounting*, 42.
22. Tipton, Jonathan Spenser (2012), IFRS and the Repeal of LIFO, *University of Tennessee Honors Thesis Projects*.  
[http://trace.tennessee.edu/utk\\_chanhonoproj/1483](http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/1483) (last visited July 17, 2013).
23. Wayne Upton (2010), Adopt, adapt, converge?  
<http://www.ifrs.org/news/features/Pages/adopt-adapt-converge.aspx> (last visited July 17, 2013).



24. ZMichael D'Ascenzo & Andrew England, Tax And Accounting Interface, 15th

Australasian Tax, Teachers Association Conference, January 31, 2003.

<http://www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/29545.htm> (last visited

July 17, 2013).



# 附件一 證券交易法第 14 條



<p>第十四條 本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。</p> <p>前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之財務報告編製準則，由主管機關定之，不適用商業會計法第四章、第六章及第七章之規定。</p> <p>第一項財務報告應經董事長、經理人及會計主管簽名或蓋章，並出具財務報告內容無虛偽或隱匿之聲明。</p> <p>前項會計主管應具備一定之資格條件，並於任職期間內持續專業進修；其資格條件、持續專業進修之最低進修時數及辦理進修機構應具備條件等事項之辦法，由主管機關定之。</p>	<p>第十四條 本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。</p> <p>前項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之準則，由主管機關定之。</p> <p>第一項財務報告應經董事長、經理人及會計主管簽名或蓋章，並出具財務報告內容無虛偽或隱匿之聲明。</p> <p>前項會計主管應具備一定之資格條件，並於任職期間內持續專業進修；其資格條件、持續專業進修之最低進修時數及辦理進修機構應具備條件等事項之辦法，由主管機關定之。</p>	<p>一、為增加我國企業財務報告與國際之比較性，提升我國資本市場之國際競爭力，並使國內企業赴海外籌資，毋須重新依當地國會計準則重編財務報告，以適度降低會計處理成本，已規劃公開發行公司自一百零二會計年度起分階段採用國際會計準則。</p> <p>二、因現行商業會計法（以下簡稱商會法）第四章、第六章、第七章對於會計處理之規範，與國際會計準則有所不同，致近年來我國會計準則與國際會計準則接軌過程中，常與商會法有所扞格，而主管機關依第二項規定授權訂定之證券發行人財務報告編製準則，於符合授權之內容、目的及範圍下，應較商會法優先適用，為明確起見，爰修正第二項，</p>
--	---	---

		明文排除商會法第四章、第六章、第七章規定之適用，並配合法制作業酌作文字調整。 三、其餘各項未修正。
--	--	--

## 附件二 所得稅法第 22 條修正草案



修正條文	現行條文	說明
<p>第二十二條 會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制。其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。</p> <p><u>營利事業會計基礎採用權責發生制，其未實現之收益、成本、費用或損失，除本法、其他法律另有規定或經財政部核定者外，不予認列，俟實現時，列為實現年度之收益、成本、費用或損失。</u></p> <p><u>前項所稱實現，指基於法律規定或契約關係，收益於確定應收，已有請求給付之權利；成本、費用或損失於確定應付，已有支付之義務。</u></p>	<p>第二十二條 會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制。其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。</p> <p>前項關於非公司組織所採會計制度，既經確定，仍得變更。惟須於各會計年度開始三個月前，申報該管稽徵機關。</p>	<p>一、第一項未修正。</p> <p>二、依商業會計法第十條第二項規定，所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳。營利事業無論依商業會計法或證券交易法、保險法有關編製財務報告規定（即國際財務報導準則）處理會計事項，採用權責發生制時，其收益、成本、費用或損失，於基於法律規定或契約關係已有請求給付之權利或已有支付之義務時，即應認列（例如銷售貨物或勞務包含後續提供保固服務或獎勵積點部分之收益，於銷貨時即已實現）；未實現之收益、成本、費用或損失，除本法或其他法律另有規定，例如本法第三十三條之職工退休金準備、職工退休基金或勞工退休準備金、第四十四條之存貨跌價損失、第四十八條之短期投資有價證券跌價損失、第四十九條之備抵呆帳，或目的事業主管機關依法律或法律授權</p>

<p><u>第一項關於非公司組織所採會計制度</u>，既經確定，仍得變更。惟須於各會計年度開始三個月前，申報該管稽徵機關。</p>		<p>訂定之法規命令規定應予認列並經財政部核定之收益或損費項目外，不予以認列。爰增訂第二項，規定營利事業採權責發生制之未實現損益原則上不予認列，俟實現時認列為該年度之損益及除外規定，並增訂第三項規定「實現」之定義，以資明確。</p> <p>三、現行條文第二項移列為第四項，並酌作文字修正。</p>
---	--	--

## 附件三 所得稅法第 24 條修正草案

<p>第二十四條 營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本、費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。</p> <p>營利事業帳載應付未付之帳款、費用、損失及其他各項債務，逾請求權時效尚未給付者，應於時效消滅年度轉列其他收入，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。</p> <p>營利事業計算各年度所得額時，原依本法、其他法律規定或經財政部核</p>	<p>第二十四條 營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。</p> <p>營利事業帳載應付未付之帳款、費用、損失及其他各項債務，逾請求權時效尚未給付者，應於時效消滅年度轉列其他收入，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。</p> <p>營利事業有第十四條第一項第四類利息所得中之短期票券利息所得，除依</p>	<p>一、第一項酌作標點符號修正；第二項未修正。</p> <p>二、增訂第三項規定營利事業依法或經財政部核定變更未實現成本、費用或損失認列時點之課稅方式：</p> <p>(一)依修正條文第二十二條第二項規定，營利事業計算營利事業所得額時，其未實現之成本、費用或損失，原依本法或其他法律規定，或目的事業主管機關依法律或法律授權訂定之法規命令規定應予認列並經財政部核定之損費項目，列為各該年度損費者，於其實現（即確定應付）時，係先從已認列之金額中沖抵，不足沖抵時，再列為實現當年度損費；其後如因該等營利事業變更其損費認列時點為實現時列支者，以前年度已列報損</p>
--	--	--

<p><u>定，將未實現之成本、費用或損失列為各該年度之成本、費用或損失者，其後如因法律修正或經財政部核定變更為實現時列支，應將其已列為各該年度之成本、費用或損失截至變更時尚未實現之餘額列為變更年度之收入，依本法規定課徵所得稅；其因加計該收入依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額，得選定自當年度起五年內按年平均繳納。</u></p> <p>營利事業有第十四條第一項第四類利息所得中之短期票券利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不計入營利事業所得額。但營利事業持有之短期票券發票日在中華民國九十九年一月一日以後者，其利息所得應計入營利事業</p>	<p>第八十八條規定扣繳稅款外，不計入營利事業所得額。但營利事業持有之短期票券發票日在中華民國九十九年一月一日以後者，其利息所得應計入營利事業所得額課稅。</p> <p>自中華民國九十九年一月一日起，營利事業持有依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券，所獲配之利息所得應計入營利事業所得額課稅，不適用金融資產證券化條例第四十一條第二項及不動產證券化條例第五十條第三項分離課稅之規定。</p> <p>總機構在中華民國境外之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，除依第八十八條規定扣繳稅款</p>	<p>費而截至變更時尚未沖抵完畢之餘額，應列為變更年度之收入課稅，俟實現時再列支損費，以消除財務會計與稅法之差異並期衡平課稅。</p> <p>(二)又財務會計處理係於變更時轉列業主權益（保留盈餘），爰規定應列為變更年度之收入依法課稅。另為減輕該等營利事業之所得稅負擔，參考新加坡立法例，准其選定自變更當年度起五年內，按年平均繳納。</p> <p>(三)以保險業為例，金融監督管理委員會相關法令規定，其一百零一年度以前提列之特別準備金負債，已相對認列成本費用，一百零二年度採用國際財務報導準則時，其特別準備金負債餘額應轉列業主權益，俟實際賠款時，列為當年度之成本費用。假設甲保險公司一百零二年度期初將特別</p>
--	---	---

<p>所得額課稅。</p> <p>自中華民國九十九年一月一日起，營利事業持有依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券，所獲配之利息所得應計入營利事業所得額課稅，不適用金融資產證券化條例第四十一條第二項及不動產證券化條例第五十條第三項分離課稅之規定。</p> <p>總機構在中華民國境外之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不計入營利事業所得額。</p>	<p>外，不計入營利事業所得額。</p>	<p>準備金負債餘額一億元轉列業主權益，依現行規定即應列為變更當年度(即一百零二年)收入課稅，按營利事業所得稅稅率百分之十七計算，應納稅額為一千七百萬元，依修正條文第三項規定，其如選定按五年度平均繳納，則一百零二至一百零六年度平均每年應繳納三百四十萬元；如選定按二年度平均繳納，則一百零二年及一百零三年度平均每年應繳納八百五十萬元。</p> <p>三、現行第三項至第五項移列為第四項至第六項。</p>
--	----------------------	--

## 附件四 所得稅法第 66-6 條修正草案

<p>第六十六條之六 營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：</p> $\text{稅額扣抵比率} = \frac{\text{股東可扣抵稅額帳戶餘額}}{\text{累積未分配盈餘帳戶餘額}}$ $\text{股東（或社員）可扣抵稅額} = \text{股利（或盈餘）淨額} \times \text{稅額扣抵比率}$ <p>營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅</p>	<p>第六十六條之六 營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：</p> $\text{稅額扣抵比率} = \frac{\text{股東可扣抵稅額帳戶餘額}}{\text{累積未分配盈餘帳戶餘額}}$ $\text{股東（或社員）可扣抵稅額} = \text{股利（或盈餘）淨額} \times \text{稅額扣抵比率}$ <p>營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅</p>	<p>一、第一項、第二項及第四項未修正。</p> <p>二、營利事業依證券交易法或保險法有關<u>編製財務報告</u>之規定，採 IFRSs 處理會計事項者，不適用商業會計法第四章、第六章及第七章之規定，爰配合修正第三項，增訂該等營利事業之帳載累積未分配盈餘，自一百零二年度起，指依證券交易法或保險法有關<u>編製財務報告</u>規定處理之累積未分配盈餘，以資適用。</p>
---	---	---

<p>額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：</p> <p>一、累積未分配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之三三・三三；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之二十・四八。</p> <p>二、累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之四八・一五；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之三三・八七。</p> <p>三、累積未分配盈餘部分屬九十八年度以前盈餘、部分屬九十九年度</p>	<p>額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：</p> <p>一、累積未分配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之三三・三三；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之二十・四八。</p> <p>二、累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之四八・一五；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之三三・八七。</p> <p>三、累積未分配盈餘部分屬九十八年度以前盈餘、部分屬九十九年度</p>	
--	--	---

<p>以後盈餘、部分加徵、部分未加徵百分之十營利事業所得稅者，為各依其占累積未分配盈餘之比例，按前兩款規定上限計算之合計數。</p> <p>第一項所稱營利事業帳載累積未分配盈餘，指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘；自一百零二年度起，營利事業依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理會計事項者，指依該等規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。</p> <p>第一項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計算至小數點以下第四位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿一元者，按四捨五入計算。</p>	<p>以後盈餘、部分加徵、部分未加徵百分之十營利事業所得稅者，為各依其占累積未分配盈餘之比例，按前兩款規定上限計算之合計數。</p> <p>第一項所稱營利事業帳載累積未分配盈餘，指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。</p> <p>第一項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計算至小數點以下第四位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿一元者，按四捨五入計算。</p>	
---	--	---

算。



## 附件五 所得稅法第 66-9 條修正草案

<p>第六十六條之九 自八十七 年度起，營利事業當年度之 盈餘未作分配者，應就該未 分配盈餘加徵百分之十營 利事業所得稅。</p> <p>前項所稱未分配盈 餘，自九十四年度起，指營 利事業當年度依商業會計 法規定處理之稅後純益，減 除下列各款後之餘額；自一 百零二年度起，營利事業依 <u>證券交易法或保險法有關</u> <u>編製財務報告規定處理會</u> <u>計事項者，指其當年度依該</u> <u>等規定處理之本期稅後淨</u> <u>利，加計本期稅後淨利以外</u> <u>純益項目計入當年度未分</u> <u>配盈餘之數額，減除下列各</u> <u>款後之餘額：</u> 一、（刪除） 二、彌補以往年度之虧損及</p>	<p>第六十六條之九 自八十七 年度起，營利事業當年度之 盈餘未作分配者，應就該未 分配盈餘加徵百分之十營 利事業所得稅。</p> <p>前項所稱未分配盈 餘，自九十四年度起，<u>係指</u> <u>營利事業當年度依商業會</u> <u>計法規定處理之稅後純</u> <u>益，減除下列各款後之餘</u> <u>額：</u></p> <p>一、（刪除）</p> <p>二、彌補以往年度之虧損及 經會計師查核簽證之 次一年度虧損。</p> <p>三、已由當年度盈餘分配之 股利淨額或盈餘淨額。</p> <p>四、已依公司法或其他法律 規定由當年度盈餘提 列之法定盈餘公積，或</p>	<p>一、第一項、第三項及第五項 未修正。</p> <p>二、自一百零二年度起，營利 事業依證券交易法或保 險法有關編製財務報告 規定，採 IFRSs 處理會計 事項者，不適用商業會計 法第四章、第六章及第七 章之規定。營利事業依 IFRSs 規定編製之綜合損 益表包括「本期（稅後） 淨利」及「其他綜合損益」 兩部分；「其他綜合損益」 中屬資產負債表股東權 益之其他權益項目，非屬 當年度可分配盈餘之範 圍，應俟轉入「本期（稅 後）淨利」時（如備供出 售金融資產未實現評價 損益係俟處分該資產時） 計入當年度未分配盈 餘；至直接列入資產負債 表「保留盈餘」之項目（如 確定福利之精算損益）， 與「本期（稅後）淨利」 同屬當年度可分配盈 餘，爰修正第二項序文， 增訂該等營利事業之未 分配盈餘計算基準為兩 者之加總，並酌修文字， 且為期衡平，增列第十款 規定其他綜合損益直接 計入未分配盈餘之純損</p>
---	---	--

<p>經會計師查核簽證之 次一年度虧損。</p>	<p>已依合作社法規定提 列之公積金及公益金。</p>	<p>項目，准列為未分配盈餘 之減除項目，現行第十款 配合移列為第十一款。</p>
<p>三、已由當年度盈餘分配之 股利淨額或盈餘淨額。</p>	<p>五、依本國與外國所訂之條 約，或依本國與外國或 國際機構就經濟援助 或貸款協議所訂之契 約中，規定應提列之償 債基金準備，或對於分 配盈餘有限制者，其已 由當年度盈餘提列或 限制部分。</p>	<p>三、營利事業財務會計處理由 商業會計法改為 IFRSs 所 產生首年度期初未分配 盈餘增減變動數，屬「前 期損益調整」，非屬第二 項規定之「當年度未分配 盈餘」，不適用該項規 定。復參據金融監督管理 委員會意見，營利事業採 用 IFRSs 並未改變其經營 型態及營運內涵，爰前開 增加數不計入未分配盈 餘計算，其減少數亦不得 作為減除項目，以維「租 稅中立」原則。因此，不 另訂相關規定處理該等 調整數。</p>
<p>四、已依公司法或其他法律 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。</p>	<p>六、已依公司或合作社章程 規定由當年度盈餘給 付之董、理、監事職工 紅利或酬勞金。</p>	<p>四、第四項配合修正條文第二 項，增列相關文字。</p>
<p>五、依本國與外國所訂之條 約，或依本國與外國或 國際機構就經濟援助 或貸款協議所訂之契 約中，規定應提列之償 債基金準備，或對於分 配盈餘有限制者，其已 由當年度盈餘提列或 限制部分。</p>	<p>七、依其他法律規定，由主 管機關命令自當年度 盈餘已提列特別盈餘 公積或限制分配部分。</p>	
<p>六、已依公司或合作社章程 規定由當年度盈餘給 付之董、理、監事職工 紅利或酬勞金。</p>	<p>八、依其他法律規定，應由 稅後純益轉為資本公 積者。</p>	

<p>七、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。</p> <p>八、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。</p> <p>九、（刪除）</p> <p><u>十、依證券交易法或保險法有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額。</u></p> <p><u>十一、其他經財政部核准之項目。</u></p> <p>前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。</p> <p>營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證</p>	<p>九、（刪除）</p> <p>十、其他經財政部核准之項目。</p> <p>前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。</p> <p>營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第二項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。</p> <p>營利事業依第二項第五款及第七款規定限制之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前，未作分配部分，應併同限制原因消滅年度之未分配盈餘計算，加徵百分之十營利事業所得稅。</p>	
---	--	---

<p>者，第二項所稱稅後純益、  <u>本期稅後淨利、本期稅後淨</u>  <u>利以外之純益項目及純損</u>  <u>項目計入當年度未分配盈</u>  <u>餘之數額，應以會計師查定</u>  <u>數為準。其後如經主管機關</u>  <u>查核通知調整者，應以調整</u>  <u>更正後之數額為準。</u></p> <p>營利事業依第二項第  五款及第七款規定限制之  盈餘，於限制原因消滅年度  之次一會計年度結束前，未  作分配部分，應併同限制原  因消滅年度之未分配盈餘  計算，加徵百分之十營利事  業所得稅。</p>		
---	--	---