

外幣兌換損益的稅捐課徵*

陳衍任**

<摘要>

在經貿發展跨境交錯的今日，有關匯率變動的風險如何在稅法上適當處理，格外值得重視。首先，在營利事業「跨境買賣資產」及「跨境融資交易」的個案中，由於存在著財務會計與稅務會計處理上的不一致，也因此，外幣兌換損益何時才算確定「實現」，經常引起徵納雙方間的不同意見。爭議之處在於：外幣兌換損益是否一定要「結匯」為新臺幣方可認列？倘若依循會計學上的「實現原則」及「損失認列原則」，則部分司法實務的觀點，應有重新詮釋的空間。

其次，在營利事業設立「海外常設機構」的個案中，該海外常設機構的經營成果，如因外幣換算而產生兌換損益時，該筆損益究竟應歸屬國內的總機構，或歸屬於國外的常設機構？特別在租稅協定的框架下，倘締約國針對「常設機構所得」採取「國外所得免除法」時，可能產生「稅捐無人國」的課稅窘境。究應如何解決，即值得吾人深入探究。

* 本文曾發表於國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心舉辦，「金融商品與金融業課稅研討會」，2018年6月20日，感謝評論人柯格鐘教授、蔡雅萍會計師和與會來賓提出的豐富意見，對本文有相當多的助益與啟發。然所有文責，當由作者自負。

** 現職：國立臺灣科技大學專利研究所助理教授、國立交通大學科技法律研究所兼任助理教授。

學歷：德國奧格斯堡大學法學博士、德國柯隆大學企業稅法碩士。

E-mail: yjenchen@mail.ntust.edu.tw

• 投稿日：11/25/2018；接受刊登日：03/21/2019。

• 責任校對：辜厚僑、董建廷、吳霽桓。

• DOI:10.6199/NTULJ.201912_48(4).0001

此外，在營利事業設立「海外投資公司」的個案中，對「受控外國企業」（簡稱 CFC）具控制能力的我國營利事業，應如何將其取自 CFC 的所得換算為新臺幣，原則上有「及時換算法」及「資產負債表日法」可茲適用，本文亦將分析比較上述兩法的優劣，並提供各界對於外幣兌換損益的稅捐課徵，有更多討論與反思的素材。

關鍵詞：外幣、兌換損益、匯率變動、實現原則、損失認列原則、常設機構、受控外國公司、及時換算法、資產負債表日法

◆目次◆

- 壹、匯率波動風險下的稅捐課徵
- 貳、營利事業外幣換算的基本概念
 - 一、營利事業在財務會計與稅務會計上的處理原則
 - 二、財務會計上的「實現原則」及「損失認列原則」
 - 三、「實現原則」及「損失認列原則」在稅務會計中的適用
 - 四、外幣兌換損益在財務會計上的處理
 - 五、外幣兌換損益在稅法上的適用
 - 六、德國法的觀察
- 參、營利事業跨境交易與兌換損益的歸屬時點
 - 一、營利事業跨境買賣資產
 - 二、營利事業跨境融資交易
- 肆、營利事業海外直接投資與兌換損益的歸屬問題
 - 一、海外常設機構與兌換損益的歸屬主體
 - 二、海外不動產與兌換損益的歸屬主體
 - 三、海外投資公司與兌換損益的歸屬時點
- 伍、經濟實質視野下的觀察：代結論