

縱容洗錢 會流失比錢更重要的事

競爭力 自由度 公信力



行政院洗錢防制辦公室
Anti-Money Laundering Office, Executive Yuan

地址 10048台北市中正區信義路一段3號5樓
傳真 (02) 2322-2680 電話 (02) 2322-2618 網址 www.amlo.moj.gov.tw/



會計師季刊 NO.274 民國107年03月

會計師



季刊

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



以公共設施保留地為信託財產的遺產稅課徵

納保法視角下納稅者之舉證責任
——以協力義務的概念辨證為中心

談企業財務報表之揭露及查核

274

2018年03月31日

社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

洗錢防制

層層把關·打破洗錢循環



銀行



落實客戶審查，瞭解業務關係之目的、性質、資金來源，交易持續監控，可疑交易申報

銀樓



以下現金交易需作紀錄：
1. 金額超過新臺幣50萬元
2. 交易由代理人為之

不動產



確認及審查不動產買賣交易客戶身分，提醒客戶以現金支付價款時提供合法資金來源

出入境



出入境可攜帶的現鈔、有價證券、貴金屬/寶石等須受到規範

洗錢手法 分層洗錢, 跨國整合



跨境洗錢

利用「人肉運鈔機」夾帶現鈔、有價證券、貴金屬、珠寶等高價值物品之方式，於機場邊境關卡，將從事詐欺、走私等犯罪不法所得跨境運送，讓黑錢變成合法的錢，使被害者求償無門。



集團洗錢

從事詐欺、販毒、走私、內線交易等犯罪，透過專業水房，將不法所得直接利用人頭帳戶匯款到國外，再經由國外公司匯回臺灣從事更多犯罪活動，傷害國民身心健康，所得下滑，臺灣成為犯罪天堂。



貿易洗錢

從事虛假貿易，不法企業透過假交易，真洗錢，以合法掩飾非法，將不法資金移轉到國外，傷害經濟發展，影響海外投資，喪失經濟自主力，臺灣成為洗錢天堂。



專業洗錢

地下匯兌業者、不肖律師、會計師等，透過專業服務設立空殼公司，協助將犯罪不法所得移轉到國外或避稅天堂，國家經濟蒙受重大損失，影響國際競爭力，臺灣成為國際黑名單。

洗錢損國家經濟、防制保全民利益
支持洗錢防制、守護你我家園

洗錢防制為哪樁？

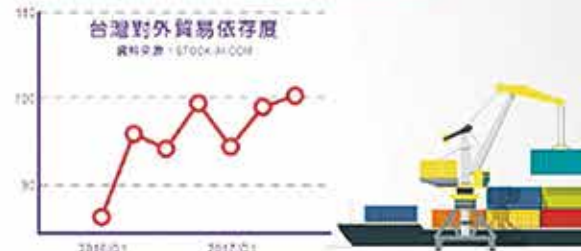


國際上誰在反洗錢？

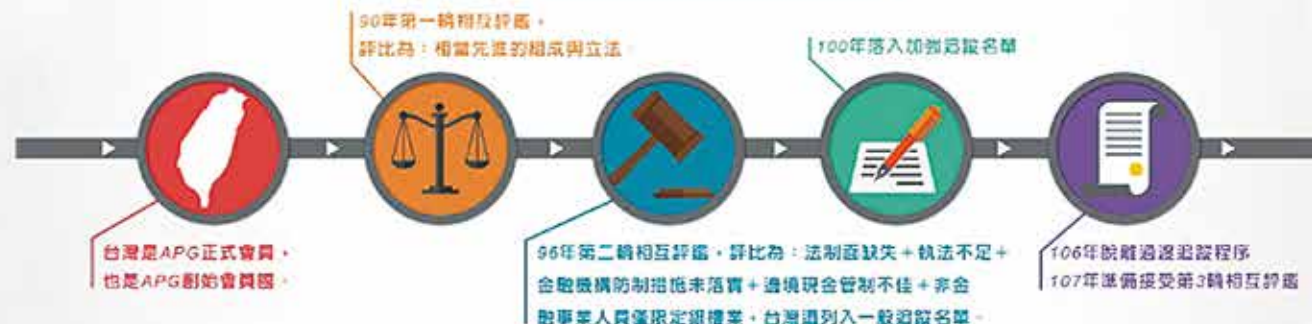


為什麼台灣要參與反洗錢？

台灣的國際貿易依存度高，資金在國際流動需要按照國際遊戲規則。
106年台灣貿易依存度超過100%，產業結構以製造業為主，對貿易有非常高的需求。



台灣很早就有了洗錢防制的觀念



大家逗陣來！全民總動員



洗錢防制是因應洗錢、資助恐怖主義和武器擴散的一項國際標準，台灣是APG會員國當然要遵循FATF制定的原則，共同防範洗錢、資助恐怖主義等犯罪，以斷絕不法黑錢的流竄。
臺灣積極參與，可成為有影響力的國際會員，在國際舞台發聲，提升臺灣在國際的形象與地位。

金流透明
世界好評+

行政院洗錢防制辦公室
Anti-Money Laundering Office, Executive Yuan

行政院洗錢防制辦公室
Anti-Money Laundering Office, Executive Yuan

稅務實務

- 02 以公共設施保留地為信託財產的遺產稅課徵 陳衍任
- 18 納保法視角下納稅者之舉證責任—以協力義務的概念辨證為中心
..... 蔡朝安 陳柏霖

會計審計

- 37 談企業財務報表之揭露及查核 張德心

公司法

- 55 董事會召開股東會後主管機關再許可股東自行股東會案例分析(下) 王文士
- 60 從馬偕新聞談技轉型閉鎖性股份有限公司 陳文炯

執業經驗分享

- 68 會計師執業實務：其他業務指引委任與報價 台灣省會計師公會
執業指引小組彙集

國際交流

- 79 2017兩岸四地涉稅服務論壇會議紀要 蔡佳峻
- 85 越南參訪行記 韋月桂 戴伯凱
- 94 台灣省會計師公會 韓國五日樂活充電之旅遊記 張秀鳳

會務活動集錦

- 97 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會會務活動 全國聯合會 提供
- 101 社團法人臺灣省會計師公會會務活動 臺灣省會計師公會 提供
- 105 社團法人台北市會計師公會會務活動 台北市會計師公會 提供
- 109 高雄市會計師公會會務活動 高雄市會計師公會 提供
- 113 社團法人臺中市會計師公會會務活動 臺中市會計師公會 提供

封面：朱威任會計師提供攝影作品



發行者：
社團法人中華民國會計師公會全國聯合會

ISSURE：
National Federation of Certified Public Accountant
Associations of the Republic of China

發行人：陳富煒

顧問：黃奕睿 吳漢期 張學志 蕭珍琪

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

智庫服務委員會主任委員：朱威任
會址：臺北市南海路一號9樓之一

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

網址：www.roc CPA.org.tw

電話：886-2-2392-5077（代表號）

傳真：886-2-2397-2573

設計排版：寶得利紙品業有限公司

電話：8512-3080

以公共設施保留地為信託財產 的遺產稅課徵*

陳衍任**

壹、問題緣起

按都市計畫法第50條之1規定：「公共設施保留地因繼承而移轉者，免徵遺產稅」；此外，遺產及贈與稅法（下稱「遺贈稅法」）第16條第12款也規定：「左列各款不計入遺產總額：十二、被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者。」因此，當被繼承人所有的土地為公共設施保留地；或經政府開闢為供公眾通行的道路，或被繼承人自行私設巷道用地，無償供公眾通行使用時，此種土地，皆可依上開規定，免徵或不計入被繼承人遺產總額中課徵遺產稅。

此外，由於信託法第12條規定：「對信託財產不得強制執行¹。」這是基於信託財產的「獨立性」，使受託人的自有財產與信託財產之間，建立一道防火牆，避免受託人無資力或破產時，該信託財產有被強制執行的風險，以確保信託目的實現²。然而，實務上有些債務人為避免財產遭強制執行，也會事先將其財產交付信託，試圖藉由「合法信託」之名，行「非法脫產」之實。當債務人的信託行為，已造成其總財產的減少，進而影響其債

*本文曾發表於中華民國會計師公會全國聯合會、東吳大學法學院共同舉辦，第8屆「稅務實務問題研討會—納稅者權利保護法與信託課稅」，2017年12月18日，感謝評論人最高行政法院帥嘉寶法官提出的豐富意見，對本文有相當多的助益與啟發。

**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、私立東吳大學法律學院暨法律學系兼任助理教授。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。

¹信託法第12條第1項：「對信託財產不得強制執行。但基於信託前存在於該財產之權利、因處理信託事務所生之權利或其他法律另有規定者，不在此限。」

²參謝哲勝（2007），《信託法》，2版，頁114-115，台北：元照。

權人的債權清償時，債權人可依信託法第6條規定，聲請法院撤銷此一信託行為³。但由於一個人原則上不會因為負有債務，而喪失其在私法自治原則下的交易自由。因此，只要債務人所為的行為，尚不至於使其總財產不足清償總債務，未必有害及債權人的債權確保，也就沒有限制債務人以其財產交付信託的必要性⁴。

換言之，雖然實務上有許多信託是基於脫產或逃稅的目的所創設，但實際情形，仍應視具體情狀而定，以避免因噎廢食，而傷及信託制度可能帶來的正面效用。例如：實務上有些被繼承人生前因年事已高，其繼承人擔心被繼承人遭人詐騙，故與被繼承人商議被繼承人將其所有財產信託予繼承人管理，雙方訂立「自益信託」關係（即被繼承人同為信託關係的委託人及受益人）⁵。此時，實務上會引發爭議的問題是：當被繼承人生前交付信託的財產，正好為公共設施保留地時，則在被繼承人死亡時，繼承人繼承的遺產，是否依舊與不經信託關係相同，同樣為「公共設施保留地」（土地），因而同享免課遺產稅的待遇？或是認為，由於遺贈稅法第3條之2第2項規定：「信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅。」故此時繼承人的遺產標的，已經由於信託關係的介入，因而由原本免稅的「公共設施保留地」（土地），轉變為應稅的「信託利益債權」（權利）或「信託物返還請求權」（權利）？

上開問題，自遺贈稅法於民國90年6月13日增訂第3條之2第2項規定以來，即陸續引起徵納雙方的針鋒相對。該見解上的分歧，甚至一路延續到行政法院。近年來，司法實務始終存在著兩派不同立場，最終則由最高行政法院於105年6月28日，以105年6月份第2次庭長法官聯席會議決議作收，期盼能達定分止爭的效果。然而，引人側目的是，在該號決議作成後的幾則判決中，最高行政法院並未完全採取該號決議「否定說」的結論（甲說），反而傾向依循該號決議中未被採納的「區分說」（丙說），以及由第四庭法官楊德君所提出的研究意見，作為該爭議問題解決時的思維脈絡。但究竟，該號決議最終採納的結論，以及研究意見中的相關論述，是否還有斟酌餘地，引起本文關注。

本文以下首先針對最高行政法院決議中，三種立場迥異的觀點分別介紹（參「貳」）；其次，則就信託受益人死亡時的遺產稅課徵現況，進行爬梳整理，其中包含「受益人死亡時關於信託財產與信託利益的歸屬情形」（稅捐客體的有無及其歸屬），以及「信託利益作為遺產時的價值衡量」（稅捐客體的量化）兩個面向（參「參」）；在上

³信託法第6條第1項：「信託行為有害於委託人之債權人權利者，債權人得聲請法院撤銷之。」

⁴參謝哲勝（2007），《信託法》，2版，頁325-330，台北：元照。

⁵例如：最高行政法院102年度判字第68號判決（原審：臺北高等行政法院101年度訴字第1109號判決）的案例事實。

述規範現狀及實務運作的基礎上，本文將重新檢討「實質課稅原則」在本案的適用情形（參「肆」）；最後，則是本文的結論（參「伍」）。

貳、最高行政法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議背後的分歧立場

在最高行政法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議中，針對法律問題：「被繼承人死亡時所遺以公共設施保留地為信託財產（享有全部信託利益之自益信託）而尚未領受之信託利益，是否應免徵遺產稅？」共計有三種實務見解提案討論。這三種見解分別為：採取「形式認定觀點」的甲說（否定說）、採取「實質認定觀點」的乙說（肯定說），以及「結合形式與實質認定觀點」的丙說（區分說）：

一、形式認定觀點：甲說（否定說）

甲說主要從形式認定觀點出發，認為當被繼承人以公共設施保留地為信託財產時，此時作為繼承人的遺產標的，應單純從繼承客體的外觀形式觀察，因而認為：「公共設施保留地因繼承而移轉者，免徵遺產稅，固為都市計畫法第50條之1所明定。惟遺產及贈與稅法第3條之2第2項所規定，以被繼承人於死亡時就信託契約所享有信託利益之權利未領受部分，課徵遺產稅，其標的為「權利」。被繼承人依信託契約移轉登記與受託人之信託財產，縱為公共設施保留地，但因其並非遺產稅標的，核與都市計畫法第50條之1規定以「土地」為標的者不同，自無依此免徵遺產稅規定之適用，此尚與稅捐稽徵法第12條之1所規定實質課稅原則無關⁶。」

二、實質認定觀點：乙說（肯定說）

相對於此，乙說則是從實質認定觀點出發，認為不論有無信託關係的介入，繼承人所繼承之遺產標的的經濟實質，皆為公共設施保留地本身，因而主張：「私法上之經濟行為適用稅法為解釋時，原則上依該經濟行為所使用私法上法律形式為之，例外地本於自憲法上平等原則所導出量能課稅之要求，當該私法上之法律形式與其經濟上之實質內容不一致時，應以經濟考察方法對該法律形式為解釋，不宜拘泥於登記上所表徵之外觀形式。被

⁶採此說見解者例如：最高行政法院98年度裁字第2859號裁定（原審相同採甲說：高雄高等行政法院98年度訴字第297號判決）、最高行政法院100年度判字第1537號判決（原審相同採甲說：臺北高等行政法院99年度訴字第1238號判決）；財政部94年11月24日台財稅字第09404580690號函釋同樣也認為：「信託財產為公共設施保留地，享有全部信託利益之受益人於信託關係存續中死亡，其享有信託利益之權利未領受部份，無都市計畫法第50條之1規定之適用。」；另參王志誠、封昌宏（2016），《信託稅法與實例解析》，2版，頁158-159，台北：財團法人台灣金融研訓院。

繼承人死亡所遺以公共設施保留地為信託財產而尚未領受之信託利益，其繼承人所繼承而應課與遺產稅之客體固為信託利益，而非土地。然究其實際，不論有無信託關係之存在，亦不論繼承人所繼承者是「有信託關係之信託利益」或「無信託關係之土地利益」，實際上都是系爭土地，實質價值、權利歸屬均無變動。該土地既屬公共設施保留，在實質價值及權利歸屬均無變動情形下，並無因信託關係之介入，而衍生課稅與不課稅差異之理。故而，被繼承人死亡時所遺以公共設施保留地為信託財產而尚未領受之信託利益，無庸課徵遺產稅，否則，有悖於實質課稅原則⁷。」

三、結合形式與實質認定觀點：丙說（區分說）

除上述兩種見解外，實務上另有結合形式認定與實質認定觀點的丙說。該說首先從形式認定觀點出發，並以「原信託關係是否存續」為區分標準，分別決定其各自所繼承的遺產內容；其次，在稅基的計算上，則傾向從實質認定觀點評估遺產內容的價值，以避免形式認定觀點容易導致違反憲法上平等原則的疑慮。其認為：「受益人死亡時，原信託關係不存續者，遺產內容乃為信託財產歸屬請求權。由於信託財產歸屬請求權之價值原則上不大於信託財產本體，公共設施保留地為繼承標的時，既經都市計畫法第 50 條之 1 基於非財稅理由而給予遺產稅上之稅捐優惠，舉重以明輕，公共設施保留地歸屬請求權為繼承標的時，於遺產稅上之評價應不高於公共設施保留地本體，而享有免徵優惠⁸。」

惟如原信託關係存續，遺產則係以公共設施保留地為信託財產而未實現之信託利益債權為內容，適用遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項，第 10 條之 1 第 1 款後段及遺產及贈與稅法施行細則第 41 條規定，以公共設施保留地之市場價值設算其信託利益，須就個案中公共設施保留地之現狀，為適當市場價值之評估，資以核實稅基⁹。」

最高行政法院 105 年 6 月份第 2 次庭長法官聯席會議的表決結果，最終採取形式認定觀點的甲說（否定說）。值得注意的是，在該次會議中，由第四庭法官楊得君所提出的研究意見，則採取結合形式認定與實質認定觀點的丙說（原信託關係不存續者，免徵遺產稅；反之，則不得免徵），其論證詳實，值得關注，本文以下將分別討論。

⁷採此說見解者例如：最高行政法院 102 年度判字第 68 號判決（原審相同採乙說：臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1109 號判決）、臺北高等行政法院 103 年度訴字第 593 號判決。

⁸採此說見解者例如：最高行政法院 105 年度判字第 409 號判決（更審相同採丙說：高雄高等行政法院 105 年度訴更一字第 14 號判決；原審採甲說：高雄高等行政法院 102 年度訴字第 424 號判決）。

⁹採此說見解者例如：高雄高等行政法院 106 年度簡上字第 18 號判決（原審相同採丙說：高雄高等行政法院 104 年度簡字第 154 號判決）、最高行政法院 99 年度判字第 494 號判決（更審相同採丙說：臺北高等行政法院 99 年度訴更一字第 65 號判決；原審採甲說：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4021 號判決）、臺北高等行政法院 103 年度訴字第 1933 號判決。

參、信託受益人死亡時的遺產稅課徵

一、受益人死亡時關於信託財產與信託利益的歸屬情形

在信託關係中，信託財產指受託人因信託行為取得的財產權¹⁰，信託利益則指受益人因信託契約成立而享有的利益¹¹。在實務運作上，信託財產固然可能等同信託利益，但由於信託財產和信託利益分別指稱在信託關係中，不同的財產利益各自的歸屬情形，因此兩者仍屬不同的法律概念¹²。其次，由於稅捐的課徵必須依循「量能課稅原則」，而在信託關係中最能表彰納稅義務人之稅捐負擔能力的課稅指標，經常為「信託利益」，而非「信託財產」。因此，在稅制設計上，以受益人享有的信託利益，作為稅捐課徵的標的，應最能滿足「量能課稅原則」的憲法要求¹³。有鑑於此，受託人應就信託財產發生的收入，減除成本、必要費用及損耗後，為受益人計算所得額，同時併入受益人當年度所得額課稅¹⁴。至於在受益人死亡的情形，有關信託財產和信託利益的歸屬情形，則應進一步探究，此時信託關係是否因受益人死亡而消滅。由於信託關係是基於信託本旨的實現而持續存在，因而，除非受益人的死亡會使得信託目的已完成或不能完成¹⁵，否則信託關係原則上不會因為受益人死亡而消滅¹⁶。

（一）原信託關係存續時

當信託關係不因受益人死亡而消滅，且信託利益債權屬於受益人之繼承人得繼承的標的時，依遺贈稅法第3條之2第2項規定：「信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託

¹⁰信託法第9條：「受託人因信託行為取得之財產權為信託財產。受託人因信託財產之管理、處分、滅失、毀損或其他事由取得之財產權，仍屬信託財產。」

¹¹信託法第17條第1項：「受益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另有訂定者，從其所定。」

¹²參黃茂榮（2005），〈信託之稅捐義務〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊）》，1版，頁104，台北：植根。

¹³大法官釋字第745號解釋即明確指出，基於憲法第7條的平等權保障，稅捐法的制定應符合「量能課稅原則」。該號解釋認為：「立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定（所得稅法第4條、第14條及第17條等規定參照）。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而而不違反憲法第7條平等權保障之意旨。」

¹⁴所得稅法第3條之4第1項：「信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。」

¹⁵信託法第62條：「信託關係，因信託行為所定事由發生，或因信託目的已完成或不能完成而消滅。」

¹⁶信託法第8條：「信託關係不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力而消滅。但信託行為另有訂定者，不在此限。委託人或受託人為法人時，因解散或撤銷設立登記而消滅者，適用前項之規定。」；另參謝哲勝（2007），《信託法》，2版，頁205，台北：元照。

利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅。」至於信託利益權利價值的評價，則依遺贈稅法第10條之1各款規定辦理。

（二）原信託關係消滅時

反之，當信託關係會因為受益人死亡而消滅（或信託關係於受益人生前已終止）時，依信託法第65條第1款規定，「享有全部信託利益的受益人」為信託財產歸屬的第一順位，「委託人或其繼承人」則為第二順位¹⁷。然而，在受託人移轉信託財產於受益人前，受託財產形式上仍在受託人管理支配下，受託人仍有權限和義務為結束信託關係的一切必要行為。因此，依信託法第66條規定：「信託關係消滅時，於受託人移轉信託財產於前條歸屬權利人前，信託關係視為存續，以歸屬權利人視為受益人。」受託人除須了結信託事務外，同時有交付並移轉信託財產給歸屬權利人的義務。

（三）信託法第66條「信託關係視為存續」的法律性質

至於信託法第66條所稱「信託關係視為存續」，是否為「法定信託」的性質，實務上仍有爭論。肯定說認為，該條所稱的「視為存續」為法定信託，「其立法意旨在於信託關係消滅後，信託財產仍具有獨立性與同一性，為保障信託財產歸屬權利人之權益，所擬制之信託關係；否則，原信託關係消滅後，而信託財產未歸屬人前，因信託財產使用收益所取得之利益，名義上均屬受託人所有，並無應歸屬於信託財產歸屬權利人之法律基礎¹⁸。」因此，當受益人的繼承人為信託財產歸屬權人時，亦即為信託法第66條法定信託的受益人，其因該條規定「信託關係視為存續」所生法定信託的受益，應於所得實現年度課徵所得稅。就本案而言，被繼承人即享有全部信託利益的自益信託受益人死亡，原信託關係消滅時，受益人的繼承人一方面就系爭信託關係，因繼承而取得「信託財產歸屬請求權」（公共設施保留地返還請求權），依遺贈稅法第1條規定¹⁹，應納入遺產總額課徵遺產稅，同時依遺贈稅法第10條第1項規定²⁰，以被繼承人死亡時的時價為準，計算該「信託財產歸屬請求權」的價值；另一方面在公共設施保留地返還前，在信託法第66條的規範下，受益人的繼承人也同時該當該法定信託的受益人，待法定信託利益實現年度，始依所得稅法第3

¹⁷ 信託法第65條：「信託關係消滅時，信託財產之歸屬，除信託行為另有訂定外，依左列順序定之：一、享有全部信託利益之受益人。二、委託人或其繼承人。」

¹⁸ 參最高法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議研究意見（第四庭楊法官得君提）。

¹⁹ 遺贈稅法第1條：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」

²⁰ 遺贈稅法第10條第1項：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。」

條之4規定，就該法定「信託利益」課以所得稅。最高行政法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議中的研究意見，即明確採取此種見解。

相反地，否定說則認為，信託關係消滅時，受託人有義務為結束信託的一切必要行為，此一義務僅是受託人原本義務的延伸，並非新的法律關係，亦無新的信託發生，故非法定信託²¹。在最高行政法院102年度判字第68號判決中，就兩造的爭點：即系爭土地屬被繼承人自益信託的信託物，並約定信託關係於委託人死亡前一日終止；嗣被繼承人死亡，則繼承人繼承的遺產，究竟為「公共設施保留地」（土地）本身？抑或是「信託物返還請求權」（權利）？法院認為，在自益信託關係，且約定信託關係於委託人（被繼承人）死亡前一日終止時，依信託法第66條規定，其歸屬權利人為「全體繼承人」，而在信託關係視為存續時的利益歸屬，依上開條文規定，依舊還是「全體繼承人」。換言之，「在有信託關係下，這份自益信託關係終止前，信託利益歸屬於被繼承人；而被繼承人死亡後，信託利益歸屬於全體繼承人。相反地，在沒有信託關係下，於被繼承人死亡前，土地利益歸屬於被繼承人；而被繼承人死亡後，土地利益亦歸屬於全體繼承人²²。」

上開實務見解似乎不認為，信託法第66條所稱「信託關係視為存續」為法定信託，因而認為在信託關係消滅時，歸屬於被繼承人（於被繼承人死亡前）或全體繼承人者（於被繼承人死亡後），為「土地利益」，而非「信託利益」。換言之，該判決不再如同上述肯定說見解，即區分受益人死亡時所生的「信託財產歸屬請求權」及法定「信託利益」，並分別就受益人的繼承人課徵遺產稅（信託財產歸屬請求權）及所得稅（法定信託利益）；而認為受益人的繼承人，總的來說，就是只有獲得該筆土地。不論是「有信託關係的信託利益」，或是「無信託關係的土地利益」，事實上都是同一筆道路用地，在規範上及事實上皆為公共設施保留地，其實質價值完全沒有任何的變動。在實質價值、權利歸屬都沒有任何變動的前提下，是不應該衍生課稅與不課稅的差異。

從形式上邏輯推論的觀點來看，上開研究意見所持觀點，確屬的論。然而，從遺贈稅法第16條第12款規定，乃至都市計畫法第50條之1給予公共設施保留地免徵遺產稅的規範意旨來看，上述觀點是否依舊符合「量能課稅原則」與「實質課稅原則」，卻不無斟酌餘地。對此，研究意見並未迴避此一質疑，且明確地指出，本件「在遺產及贈與稅法之適用上，就稅捐客體及其量化規定之援用，尚無透過經濟觀察法以解釋法律，俾以調整當事人間私法上之法律形式與其經濟上之實質內容不一致之情形。歸屬於繼承人應課徵遺產稅

²¹ 參謝哲勝（2007），《信託法》，2版，頁212，台北：元照。

²² 參最高行政法院 102 年度判字第 68 號判決。

者，不論係原信託關係消滅下之信託財產歸屬請求權，或是原信託關係存續已發生而未實現之信託利益債權，均非信託財產（公共設施保留地）本身，此於法律之適用上並無爭議。（...）只是，所謂信託財產歸屬請求權，或是已發生而未實現之信託利益債權，其「時價」如何評估，應由如何之證據以支持其量化基礎，仍成為核實課稅層次之重要議題。」換言之，研究意見認為本案雖無「實質課稅原則」的適用，但仍應從「核實課稅」的層次給予適當評價。此種看法，近來也獲得許多行政法院判決的支持。

二、「信託財產歸屬請求權」與「信託利益債權」作為遺產時的價值衡量

（一）原信託關係消滅時的「信託財產歸屬請求權」

從近年來幾則行政法院的判決來看，結合形式認定與實質認定觀點的丙說及研究意見，似乎更獲得司法實務青睞。其認為，在受益人死亡時，原信託關係若不存續，受益人的繼承人就信託關係因繼承而取得「信託財產歸屬請求權」（即公共設施保留地返還請求權），自無都市計畫法第50條之1關於「免徵遺產稅」規定的適用，而應依遺贈稅法第1條規定，納入遺產總額對之課徵遺產稅，並依同法第10條第1項規定，以被繼承人死亡時的「時價」為準，計算其價值。然而，以「公共設施保留地歸屬請求權」為繼承標的時，雖然不得逕依都市計畫法第50條之1規定免徵遺產稅，但在利益衡量上，由於「公共設施保留地歸屬請求權」的財產價值，不僅與公共設施保留地本體的財產價值相關，且其財產價值或時價，亦不可能大於公共設施保留地本體。而公共設施保留地本體，既然都已經藉由都市計畫法第50條之1的規定，給予免徵遺產稅的待遇，基於「舉重以明輕」的法理，因繼承所得的「公共設施保留地歸屬請求權」，其價值評估亦應同於因繼承而發生的公共設施保留地移轉，亦即同享免徵遺產稅的待遇，始符合「量能課稅原則」²³。

（二）原信託關係存續時的「信託利益債權」

相反地，在受益人死亡，原信託關係仍存續時，受益人的繼承人就信託關係因繼承而取得「未實現的信託利益債權」，依遺贈稅法第3條之2第2項規定，為繼承人的遺產，依同法第10條之1第1款後段規定：「享有全部信託利益之權利者，（...）信託利益為金錢以外之財產時，以受益人死亡時信託財產之時價為準。」為其稅基量化的基礎，亦即以「受益人死亡時公共設施保留地的時價」為準。稅捐稽徵實務上，通常會援引同法第10條第3項規定，而指信託財產公共設施保留地的時價，應以「公告土地現值」為準，並以此就未實現

²³參最高行政法院 105 年度判字第 409 號判決、高雄高等行政法院 105 年度訴更一字第 14 號判決。

的信託利益債權課徵遺產稅。然而，稽徵實務上開作法，將導致以「公共設施保留地」為遺產時，不僅就該筆土地免徵遺產稅，且納稅義務人同時可以該筆土地申請實物抵繳遺產稅²⁴；但以「（公共設施保留地為信託財產時的）信託利益」為遺產時，納稅義務人卻必須以該筆土地的「公告土地現值」為其遺產稅稅基，且納稅義務人尚不得以該筆土地申請實物抵繳。兩相對照，確實與一般人民的法律感情有違。近來司法實務上，基於以下理由，也傾向否定以「公告土地現值」，作為其稅基量化的基礎²⁵：

首先，遺贈稅法第10條第3項就土地為遺產時，不以「市場價格」，而以「公告土地現值」為時價的規定，是立法院於民國62年2月6日所制定的條文²⁶。此因立法者在立法當時，考量納稅義務人在繼承之時，當事人間雖有資產的移轉，卻無交易行為發生。在無市場交易價格可供查詢的前提下，遺產價值應以「時價」為準的估價原則（遺贈稅法第10條第1項），就容易發生認定上的困難。為有效杜絕上開爭議，故一律規定以政府表定的「公告土地現值」為準²⁷。然而，上開規定雖有其稽徵程序上的明確性與便利性，卻明顯抵觸「量能課稅原則」。其以嚴重背離市場價格的「公告土地現值」，作為土地在核課遺產稅時的時價，讓實務上的稅捐規劃，更可名正言順地盛行「現金不動產化」的「節稅」策略（即以市價購入，再以「公告土地現值」贈與），明顯與遺產稅寓有平均社會財富的規範目的產生內在衝突。時至今日，該規定已逾40年未檢討修正；相對於此，我國遺贈稅法中關於信託遺產稅制的相關規定，卻是晚近立法院於民國90年6月13日所制定。當信託財產適為土地時，倘再依據不合時宜，且嚴重違反「量能課稅原則」的「公告土地現值」，作為衡量其「信託利益債權」的計算標準，恐怕無法適切反映其真實稅基。

其次，在以「未實現的信託利益債權」作為遺產，且依遺贈稅法第3條之2第2項規定課徵遺產稅時，其權利價值的計算，應依同法第10條之1第1款後段規定估定：「享有全部信託利益之權利者，（...）信託利益為金錢以外之財產時，以受益人死亡時信託財產之時價為準。」該條規定的立法理由在於，信託關係存續中受益人死亡時，受益人若享有全部

²⁴遺贈稅法施行細則第44條第1項規定：「被繼承人遺產中依都市計畫法第50條之1免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。」

²⁵參最高法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議研究意見（第四庭楊法官得君提）。

²⁶遺贈稅法第10條第3項：「第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」

²⁷立法理由說明，參立法院公報，62卷17期，頁40-55；62卷22期，頁12-26；委員會審查報告，第一屆立法院第50會期第34次會議議案關係文書，院總第24號政府提案第1230號之1，20頁，第10條審查修正理由說明。另參柯格鐘（2017），〈贈與稅稅捐規避行為之判斷與涵攝〉，《月旦法學教室》，175期，頁27-30；同作者（2017），〈親子間移轉土地之避稅行為—評最高行101年判字1049號（上）〉，《稅務旬刊》，2241期，頁16-21。

信託利益的權利，即如同該信託財產的實際所有人，立法者因而以受益人死亡時信託財產的時價，作為其所遺享有信託利益權利的價值，據以課稅²⁸。此外，也由於尚未實現的信託利益債權，在繼承發生時，其具體價值尚不得而知，我國信託稅制為防止納稅義務人將來在信託關係消滅時規避稅捐，同時基於稽徵經濟的考量，因此提前在「繼承發生時」即「擬制」遺產已提前實現，故而以信託關係消滅時，全部信託利益折現回受益人死亡時的價值，計入受益人的遺產總額。因此，在複利現值的計算公式下，課徵遺產稅的「信託利益權利價值」，即為「信託財產的原本」²⁹。然而，未實現的信託利益價值，畢竟是向後設算推估而來，在未折現回受益人死亡時的時點前，其實際價值未必等同信託財產本身，而可能大於或小於信託財產本體的價值。因此，在考量「信託利益」作為遺產時的評價標準時，實在不適合再將信託遺產稅制建立前，以「信託財產本體」作為遺產時的評價標準（即在土地為信託財產時以「公告土地現值」作為時價），作為「信託利益」評價的依據。

此外，由於此時的信託財產屬於供公眾通行的道路，此等土地因所有權人事實上已無法使用收益，其「市場價值」通常會低於以「公告土地現值」計算的價值，倘若再以「公告土地現值」作為該土地「信託利益」的時價，明顯牴觸「量能課稅原則」。況且，遺贈稅法第10條之1第1款既然明定以受益人死亡時信託財產的時價「估定」，就代表稅捐稽徵機關應秉持「核實課稅原則」，進而估算判定信託財產的「實際價值」，而不應直接適用同法第10條第3項規定，逕自以「公告土地現值」計算。近來司法實務也逐漸贊同此一見解³⁰，而認為就此毋寧應參照98年公布施行的遺贈稅法施行細則第41條規定³¹，依「市場價值」估定。例如臺北高等行政法院99年度訴更一字第65號判決即明確指出：「參以遺產及贈與稅法第16條所規定之不計入遺產總額項目、第17條應自遺產總額中扣除之扣除額項目，均排除在課徵遺產稅範圍之外，無非考量遺產稅應以繼承遺產之『實際利益』為計算之準據。由是，在遺產標的為被繼承人享有信託土地之信託利益之權利時，仍應審酌繼承人所繼承之信託利益權利是否具有『實際利益』，方能符合實質課稅原則及我國目前之遺產稅制。」換言之，稅捐稽徵機關實應就公共設施保留地的現狀（包含使用現狀、變價及

²⁸立法理由說明，參立法院公報，90卷26期，頁256-257。

²⁹關於複利現值的計算公式，參林蕙真（2006），《中級會計學新論》，4版，頁163，台北：証業；王志誠、封昌宏（2016），《信託稅法與實例解析》，2版，頁82，台北：財團法人台灣金融研訓院。

³⁰例如：最高行政法院99年度判字第494號判決；高雄高等行政法院106年度簡上字第18號判決、同院104年度簡字第154號判決；臺北高等行政法院99年度訴更一字第65號判決、同院103年度訴字第1933號判決。

³¹遺贈稅法施行細則第41條規定：「遺產或贈與財產價值之計算，本法及本細則無規定者，依市場價值估定之。」

徵收可能性，以及基地建築容積是否移轉等），而為適當之市場價值的評估，再以此設算以之為信託財產的信託利益市場價值，據以核實課稅³²。

從上述說明可知，近來幾則行政法院的判決，似乎傾向在「核實課稅」的事實認定層次，緩解本案在形式邏輯推論下，可能導致違反「平等原則」及「量能課稅原則」的疑慮。然而，本案是否確實沒有「實質課稅原則」適用的餘地，而僅得從「核實課稅」層次予以斟酌，容有詳敘探究的必要。

肆、實質課稅原則在本案的適用

一、實質課稅原則的歸屬層次

稅捐的課徵，應該依據納稅義務人個人的稅捐負擔能力，亦即依據「量能課稅原則」為之，已普遍為通說及實務所接受。甚至可以說，我國憲法第7條的「平等原則」，在稅捐法領域的具體實踐，即為貫徹「量能課稅原則」³³。又稅捐法所關心者，既然為足以表徵納稅義務人之稅捐負擔能力的經濟事實，因而在解釋適用稅捐法，或衡酌課稅事實時，就不應拘泥於納稅義務人所採取的法律形式，而應以其經濟實質認定稅捐法律關係，此即所謂的「實質課稅原則」³⁴。就此而言，「實質課稅原則」乃「量能課稅原則」的具體實踐方法，亦即在認定納稅義務人個人的稅捐負擔能力時，必須就其經濟利益的「實質歸屬」進行判斷。

另一個也經常為稅捐實務上使用的名詞為「核實課稅原則」，該原則指稅捐的課徵，

³²參最高法院105年6月份第2次庭長法官聯席會議研究意見（第四庭楊法官得君提）。

³³關於「量能課稅原則」，參黃茂榮（2005），〈稅捐法體系概論〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，2版，頁115-259，台北：植根；葛克昌（1997），〈量能原則與所得稅法〉，氏著，《稅法基本問題》，頁193-215，台北：元照；陳清秀（2006），《稅法總論》，4版，頁23-37，台北：元照；同作者（2010），〈量能課稅原則在所得稅法上之實踐〉，氏著，《現代稅法原理與國際稅法》，2版，頁81-131，台北：元照；柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14期，頁55-120。

³⁴關於「實質課稅原則」與「經濟觀察法」，可參黃茂榮（2005），〈實質課稅原則〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，2版，頁365-508，台北：植根；葛克昌、鍾芳樺（2010），〈稅捐規避行為之事實如何認定（上）—以所得稅法第66條之8為例〉，《月旦法學雜誌》，188期，頁165-181；〈稅捐規避行為之事實如何認定（下）—以所得稅法第66條之8為例〉，《月旦法學雜誌》，189期，頁143-153；陳敏（1982），〈租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法〉，《政大法學評論》，26期，頁1以下；陳清秀（2010），〈實質課稅原則裁判之研析〉，氏著，《現代稅法原理與國際稅法》，2版，頁133-191，台北：元照；黃俊杰（2008），〈實質課稅原則對納稅者之影響〉，氏著，《納稅者權利保護》，頁49-81；柯格鐘（2010），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，葛克昌（等主編），《兩岸避稅防杜法制之研析》，頁89-131，台北：元照；同作者（2009），〈論實質課稅原則〉，台北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁209-340，台北：台北市政府訴願審議委員會；黃源浩（2010），〈稅捐規避行為與處罰〉，《月旦法學雜誌》，187期，頁134-149。

應以查核真實的課稅事實為原則，各種推估計算的課稅手段，都只能是例外。在法律適用過程中的三段論法中，「量能課稅原則」屬於三段論法中的大前提，屬於稅捐法律解釋適用的原則；「核實課稅原則」則屬於三段論法中的小前提，屬於客觀事實發現的手段，二者逕渭分明³⁵。

至於「實質課稅原則」究竟應歸屬於法律解釋適用（大前提）的層次，或是應歸屬於事實認定（小前提）的層次，則尚有爭論。爭論的緣由主要來自，最早提出「實質課稅原則」一詞的日本法，對於「實質課稅原則」的運用，等同德國稅法學界所稱的「經濟觀察法」³⁶；我國稅法學界及實務界原則上也不區分二者，傾向對於「實質課稅原則」與「經濟觀察法」採取相同解釋³⁷。然而，「經濟觀察法」在其發源的德語系國家，卻有著不同的體系定位。德國學界關於「經濟觀察法」的討論，普遍將其認定為一種法律解釋的方法；但在奧地利稅法上，卻是將「經濟觀察法」定位在事實認定的層次³⁸。也因此，將「實質課稅原則」與「經濟觀察法」併同適用的我國，究竟應該將「實質課稅原則」擺在法律解釋適用的層次，抑或是歸屬於事實認定的層次，就難免會受到「經濟觀察法」的發源國影響，而有所爭論。

然而，倘若從我國現行稅捐稽徵法第12條之1的規定來看，上開爭論似乎沒有太大實益。因為從該條第1項規定來看：「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。」似乎將「實質課稅原則」定位在「法律解釋適用」的層次；但同條第2項卻也同時規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」似乎認為，即便在「課稅事實認定」的層次，也同樣有「實質課稅原則」的適用。換言之，在我國稅捐稽徵法第12條之1的規範下，「實質課稅原則」不僅是一種「法律解釋」的方法，同時也是一種「事實認定」的方法。就後者而言，「實質課稅原則」可謂與「核實課稅原則」在概念上有重疊之處。

³⁵參柯格鐘（2009），〈論實質課稅原則〉，台北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁209-340，台北：台北市政府訴願審議委員會。

³⁶相關說明，參柯格鐘（2009），〈論實質課稅原則〉，台北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁209-340，台北：台北市政府訴願審議委員會。

³⁷參黃茂榮（2005），〈實質課稅原則〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，2版，頁365-508，台北：植根；葛克昌（1977），〈租稅規避之研究〉，《國立臺灣大學法學論叢》，6卷2期，頁167-187；陳敏（1982），〈租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法〉，《政大法學評論》，26期，頁1以下；陳清秀（2010），〈實質課稅原則裁判之研析〉，氏著，《現代稅法原理與國際稅法》，2版，頁133-191，台北：元照；柯格鐘（2009），〈論實質課稅原則〉，台北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁209-340，台北：台北市政府訴願審議委員會。

³⁸參柯格鐘（2009），〈論實質課稅原則〉，台北市政府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁209-340，台北：台北市政府訴願審議委員會。

倘若上述推論無誤，則前述研究意見中逕認：「實質課稅原則屬於大前提解釋之層次，核實課稅原則屬於小前提認定之層次，（...）如設題所述遺產稅上所引起之爭議，則僅涉及稅基量化，如何以證據判斷及評價而已，此屬核實課稅之範疇，尚無透過經濟觀察法以解釋法律，俾以調整當事人間私法上之法律形式與其經濟上之實質內容不一致之情形。」亦即將「實質課稅原則」或「經濟觀察法」僅限縮在法律解釋層次，並將之排除於本案的適用，恐怕就稍嫌速斷。

二、對丙說及研究意見的檢討

研究意見中進一步認為：「歸屬於繼承人應課徵遺產稅者，不論係原信託關係消滅下之信託財產歸屬請求權，或是原信託關係存續已發生而未實現之信託利益債權，均非信託財產（公共設施保留地）本身，此於法律之適用上並無爭議。從而，都市計畫法第50條之1後段關於公共設施保留地因繼承而移轉者，免徵遺產稅之規定，於本設題之個案事實，並無直接適用餘地。」

然而，依都市計畫法第50條之1的立法意旨，是鑑於土地如被指定為公共設施保留地，不僅土地所有權人於徵收前受有土地使用目的的限制，且因同法第50條又將原定政府機關取得公共設施保留地的期限予以修正刪除，故為維護土地所有權人的權益，都市計畫法除提高徵收補償地價外，另增訂第50條之1免課遺產稅，以彌補土地所有權人因長期保留所遭受的損失³⁹。換言之，都市計畫法第50條之1給予被繼承人免課遺產稅的待遇，主要在於滿足土地所有權人因長期保留所遭受損失的經濟實質，該經濟實質不會因為有信託關係的介入而有所改變。

「實質課稅原則」固然可能因為觀點不同，而被認為屬於一種法律解釋的方法，或是一種事實認定的方法。然而，不論將「實質課稅原則」作為一種法律解釋的方法，或是一種事實認定的方法，從納稅義務人最後負擔稅捐的結果而言，並無差異。因為當「實質課稅原則」作為一種法律解釋的方法時，則關於都市計畫法第50條之1的解釋，就不應該單純僅就公共設施保留地為遺產時，始得適用該條免課遺產稅的規定，而應同時包含，雖不具備公共設施保留地之「形式」，但具備公共設施保留地之「實質」的繼承標的物在內。同樣地，關於遺贈稅法第3條之2第2項的解釋，也不應該單純僅就（原信託關係消滅下的）「信託財產歸屬請求權」，或是（原信託關係存續下已發生而未實現的）「信託利益債權」此種法律外觀形式，作為個案事實涵攝的基礎。在以公共設施保留地作為信託財

³⁹參高雄高等行政法院94年訴字第556號、同院94年簡字第297號判決

產時，關於遺贈稅法第3條之2第2項的解釋，即應配合都市計畫法第50條之1的規定，著重「被繼承人因長期保留所遭受損失的經濟實質，因而給予免課遺產稅待遇」的立法目的，據以得出稅捐法律解釋的結果（即如同以公共設施保留地作為遺產時給予免課遺產稅的待遇）。

反之，當「實質課稅原則」作為一種事實認定的方法時，稅捐稽徵機關亦應捨棄從納稅義務人形式上獲取的「信託財產歸屬請求權」或「信託利益債權」觀察，而應就其實質獲取的經濟利益進行評價。因為不論有無信託關係的介入，事實上都是同一塊因長期保留遭受損失的公共設施保留地。要言之，不論是將「實質課稅原則」作為一種法律解釋的方法，或是一種事實認定的方法，就本案而言，皆應給予納稅義務人免課遺產稅的待遇，應無二致。

決議中的丙說及研究意見，雖然肯認在稅基量化上，應以公共設施保留地的「市場價值」設算其信託利益，因此必須就個案中公共設施保留地的實際情況，為適當之市場價值的評估，資以核實稅基。其竭力賦予納稅義務人適用真正時價，作為核實計算的基礎，以符合「實質課稅原則」及「量能課稅原則」的苦心，誠值感佩。但其一方面在「稅捐客體的有無」上，堅持採取「形式認定」觀點，僅承認「信託財產歸屬請求權」或「信託利益債權」的法律形式，而忽視納稅義務人所繼承標的物的經濟實質，確屬同一塊因長期保留遭受損失的公共設施保留地；另一方面在「稅捐客體的量化」上，卻寬容採納「實質認定」觀點，力求以公共設施保留地的「市場價值」，核實認定該筆土地的實際情況。其對於前後兩者採用立場迥異的認定標準，反而容易讓人感覺有標準不一致的疑惑。

稅捐的課徵，乃至「實質課稅原則」的適用，本屬價值中立，亦即僅就納稅義務人客觀的稅捐負擔能力，作經濟實質的觀察。換言之，「實質課稅原則」的適用結果，可能有利、也可能不利於納稅義務人。前開甲說及丙說的立場，都容易給人一個印象：似乎就課稅而言，採「實質課稅原則」；但相對於免稅而言，卻採取「形式免稅原則」。只是形式上核對是否合於免稅規範的構成要件，而不考量免稅規定的實質規範目的。然而，憲法第7條的「平等原則」，並非指絕對、機械的形式上平等，而係保障人民在法律上地位的實質平等⁴⁰。本案不論有無信託關係的介入，其實質價值與權利歸屬都沒有任何差異。事實上，判斷本案應否給予免稅的關鍵，不在於觀察該繼承標的物的外在法律形式，而在於深究該

⁴⁰「憲法第7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之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之差別待遇。法規範是否符合平等原則之要求，應視該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定。」（司法院釋字第682號、第694號、第701號、第719號、第722號、第724號解釋參照）

繼承標的物的經濟實質，亦即在信託關係介入後，是否依舊符合都市計畫法第50條之1 規範意旨的重要特徵（因長期保留遭受損失的公共設施保留地），而考量規範評價（藉由免徵遺產稅給予彌補及衡平）是否實現。換言之，在沒有違反規制目的的情形下，採「實質課稅原則」的同時，也當並採「實質免稅原則」，這樣才算真正符合「量能課稅原則」。

最後，值得注意的是，在丙說及研究意見的觀點下，反而會造成以「公共設施保留地」為「遺產」時，適用「免課遺產稅」的待遇；但以「公共設施保留地」為「信託財產」時，卻至少仍須以「公共設施保留地的實際情況」課徵遺產稅。然而，對於二者給予差別待遇的理由，如果只是純粹基於「繼承標的物的外在法律形式」有所不同，從「實質課稅原則」的觀點來看，恐怕也缺乏正當性，因而違反憲法第7條的「平等原則」。

伍、邏輯與價值的並重－代結論

綜上所述，本文認為，以公共設施保留地為信託財產的遺產稅課徵，應採取實質認定觀點的乙說。亦即，在公共設施保留地的實質價值及權利歸屬，並未因信託關係的介入，而有任何變動的前提下，被繼承人死亡時所遺以公共設施保留地為信託財產而尚未領受的信託利益，基於「實質課稅原則」，亦無庸課徵遺產稅。

論證詳實的丙說及研究意見，雖然已經在稅基的計算上，傾向從實質認定觀點，評估遺產內容的價值，殊值肯定；但其選擇性適用「實質課稅原則」的結果（即在「稅捐客體的有無」上採形式認定，但在「稅捐客體的量化」上採實質認定），卻還是無法避免違反「平等原則」的疑慮，倒不如直接採取乙說見解，認定「實質課稅原則」在本案有其適用，邏輯上也較為一致。

以公共設施保留地為信託財產的遺產稅課徵一案，司法實務多年來徘徊在形式認定與實質認定之間，最後選擇以形式認定的甲說見解作收，突顯出我國行政法院對於該案的法律適用，似乎有朝「概念法學」傾斜的趨向。這並非意味著，採取此種由概念建構「外在體系」的方式，就應該要給予完全負面的評價。因為藉由「概念法學」清晰的法律推斷方式，某程度可以確保不具有民主正當性的法官，不會以扭曲恣意的方式適用法律。但即便如此，也別忘記，有時概念本身，也可能存在著極大的不確定性。這也是法學方法的進展上，之所以會從「概念法學」，走向「利益法學」或「價值法學」的關鍵。在「價值法學」的脈絡下，由於法律所追求的目的被「價值取向化」，不論是法律的解釋或補充，都應該依循各種「法律原則」所建構的「內在體系」完成。即便是立法者或司法者，也不得有價值取向上的恣意。這些建構稅捐法「內在體系」的法律原則，諸如稅捐法定原則、量

能課稅原則與實質課稅原則，以及稅捐稽徵經濟原則等⁴¹。

稅捐的課徵，對於一般人樸素的法感而言，不外乎就是希望多一點的「公平」與「安定」。當稅捐法的制定與適用，不再具有任何價值目的的內涵時，稅捐法很容易就會淪為一種純粹上命下從的規範工具。在各種稅捐法應遵循的法律原則中，「實質課稅原則」向來是適用成效最不穩定的一環。事實上，只要能夠充分認識到，在解釋稅捐法時應考量的「目的因素」，主要就是表現在「實質課稅原則」與「量能課稅原則」時（亦即應依納稅義務人經濟上的負稅能力課徵稅捐）⁴²，就可以大幅降低過度強調法律的邏輯性格，因而推導出顯然不適當結果的情形。以公共設施保留地為信託財產的遺產稅課徵一案，只是眾多稅捐爭訟實務中，過於強調形式邏輯，而忽視價值因素的冰山一角。期盼藉由本文的拋磚引玉，相互勉勵，以期提升「稅法解釋應並重邏輯與價值」的應有共識。

（本文轉載自106年12月18日第八屆稅務實務問題研討會會議手冊）

⁴¹參黃茂榮（2005），〈稅捐法體系概論〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，2版，頁115-259（頁178以下），台北：植根；同作者，（2006），〈法律體系〉，氏著，《法學方法與現代民法》，5版，頁751-946，台北：植根。

⁴²參黃茂榮（2005），〈稅捐法體系概論〉，氏著，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，2版，頁258-259，台北：植根；同作者，（2005），〈法律解釋〉，氏著，《法學方法與現代稅法（第一冊）》，1版，頁1-102（頁69以下），台北：植根。

納保法視角下納稅者之舉證責任 ——以協力義務的概念辨證為中心

蔡朝安 普華商務法律事務所主持律師
陳柏霖 普華商務法律事務所律師

壹、前言

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」故我國對於人民納稅一事，向來多以人民義務的角度視之，少以人民權利保護的視野加以討論。然而，民國（下同）105年12月28日制定、106年12月28日開始施行¹的「納稅者權利保護法」（下稱納保法），不僅在法律名稱上便揭櫫「權利保護」，該法第1條第2項亦明文規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」由此觀之，納保法的制定與施行，其在納稅人權利保護的意義上，深具重要性。

在稅捐稽徵過程中，納稅人權利遭受侵害，因而提起行政救濟時，相關舉證責任應如何分配，往往影響訴訟勝敗甚鉅，故常謂「舉證之所在、敗訴之所在」。納保法第7條就租稅規避及課徵租稅構成要件事實之認定，規定稅捐稽徵機關負有舉證責任；納保法第11條亦就課稅或處罰之要件事實，規定稅捐稽徵機關負證明責任。職此以言，納保法為上開相關規定後，納稅人於行政救濟應可受更多保障，然在稅務案件的實踐上真是如此嗎？若否，則問題何在？是否有可改善之空間，以更加落實納保法保障納稅人權利之立法意旨？

基於上開問題意識，本文將先整理舉證責任相關法律規定與實務見解，並比較納保法制定施行前後之差異（貳、稅務案件的舉證責任）。進而，找出舉證責任在實務上真正影

¹納保法第23條規定：「本法自公布後一年施行。」

響納稅人權利的關鍵所在（參、協力義務與舉證責任的關係），並再就該問題進一步討論（肆、協力義務應有的內涵）。最後，回到納保法中提供可能的修法建議，並以此作結（伍、納保法中協力義務相關規定增訂 — 代結論）。

貳、稅務案件的舉證責任

納保法制定施行前，行政訴訟法第136條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟法第二百七十七條之規定於本節準用之。」另民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」故最高行政法院105年度判字第404號判決：「……稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定自明。」由此可知，關於稅務案件之舉證責任分配，原則上與民事訴訟應無太大不同。

然舉證責任可分主觀舉證責任與客觀舉證責任，而所謂「主觀舉證責任」係指當事人一方，為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任。而「客觀舉證責任」則指法院於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任。基此，在行政訴訟中的主、客觀舉證責任部分，最高行政法院106年度判字第528號判決：「……依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，……。」（最高行政法院105年度判字第55號判決、最高行政法院105年度判字第596號判決等均同此見解）。因此，就主觀舉證責任部分而言，行政訴訟（稅務訴訟）與民事訴訟則有所不同。

具體而言，最高行政法院105年度判字第522號判決：「……稅捐之繳納義務具有特定人（稅捐義務人）對於特定人（國家或地方自治團體）負有一定金錢上或財產上給付義務之特徵，而被定性為公法上債務關係。依法律要件分類說，稅捐債務成立之舉證責任即應由稅捐稽徵機關負擔。營業稅之銷項與進項金額之正差為課稅處分權利所由根據之事實，從而如有進項事實真偽不明之情形，原則上應由主張稅捐構成要件之稅捐債權人負擔客觀舉證責任……。」可資參照。

至納保法制定施行後，納保法第7條規定：「……（第2項）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。(第3項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。(第4項)前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。……」同法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」

準此，納保法修正前後，關於稅務案件的舉證責任分配，其實並無太大的不同。因為在納保法制定施行前，國家作為稅捐債務之債權人，在稅務訴訟中關於租稅構成要件等，依前述最高行政法院105年度判字第522號判決等實務見解，本即應由稅捐稽徵機關負舉證責任；而此結論，正與納保法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅……要件事實……負證明責任。」相同。從而，納保法修法前既已有對於納稅人有利之舉證責任規定及實務見解存在，則實務實踐上對於納稅人不利的關鍵因素究竟為何？其與舉證責任的關係與連動又為何？此便為接續論述的重點。

參、協力義務與舉證責任的關係

承接前述最高行政法院105年度判字第522號判決關於舉證責任之論述：「……稅捐之繳納義務具有特定人（稅捐義務人）對於特定人（國家或地方自治團體）負有一定金錢上或財產上給付義務之特徵，而被定性為公法上債務關係。依法律要件分類說，稅捐債務成立之舉證責任即應由稅捐稽徵機關負擔。營業稅之銷項與進項金額之正差為課稅處分權利所由根據之事實，從而如有進項事實真偽不明之情形，原則上應由主張稅捐構成要件之稅捐債權人負擔客觀舉證責任；惟是否已盡舉證責任，應視各別事件情形之不同而為具體之認定。」

該最高行政法院105年度判字第522號判決緊接又提出：「又稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須稅捐債務人協同辦理者所在多有，學理上稱為協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，係以證明有關課稅要件事實為目的，但此等協力義務只是數種證據方法之一，單純協力義務本身並不構成證據提出義務或證明義務。」而對此協力義務之違反，該判決則指出²：「原則上，稅捐債務人違背上列義務，於稅捐爭訟程序中，客觀舉證責任之分配也不生影響。但參酌行政訴訟法第135條第1項：『當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者，行政法院得審酌情形認他造關於證據之主張或依

²最高行政法院104年度判字第17號判決等亦同此意旨。

該證據應證之事實為真實。』之規定，可認為如有因可歸責於稅捐債務人之事由，而妨礙事實關係解明之情形時（如違反協力義務），原則上可於自由心證之範圍內予以斟酌，而認為稅捐稽徵機關於該證據之主張為正當，或減輕其證明程度，其減輕之程度應視該事實或證據方法在稅捐債務人掌握範圍之程度而定，愈是事實或證據方法屬於其所支配的資訊或活動範圍者，愈應由其解明事實。……」。

據此，上述協力義務已盡與否，很大程度地影響最終訴訟結果的勝敗。如最高行政法院106年度判字第497號判決：「（三）……縱如上訴人（本文按：納稅義務人）主張系爭供貨權係屬權利金，惟上訴人並未盡其協力義務，即提出上訴人所提供權利金變動表所臚列之各項供貨權原始成本、期間、合約剩餘有效年限之計算、價值評估依據及數字計算過程等計價基礎之佐證文件等證據，以證明系爭102年度權利金支出2,801,838元為真實，亦即未盡其協力義務以證明該支出與經營本業及附屬業務間具有合理性及必要性，致被上訴人（本文按：財政部北區國稅局）無從探究系爭交易之真意，無從評估系爭供貨權之移轉與業務具有關聯性及所產生之收益及綜效，依所得稅法第38條規定，自無從認列系爭權利金支出，而須予以全額否准，並非僅係依所得稅法第43條之1及查核準則第87條第1款認定上訴人列報之權利金超出一般常規而予以調整而已。……（四）本件核心爭點在於資產（即系爭供貨權）購入之必要性及合理性，上訴人對於系爭供貨權之估價完全沒有內部評估資料，更沒有評估所需之客觀數據，以及立基於客觀數據之主觀預測，因此被上訴人才會要求上訴人提示「佳特公司與各該醫療院所之原始合約或交易文件」，以便評量供貨權市場價值時，能有客觀數據為憑，並憑以認定系爭供貨權之購入是否為經營本業所必須之必要或合理費用，此等要求實甚合理，並無過苛，上訴人卻拒不提出，原判決因此認定其未盡協力義務，即無違誤。……」最終，上訴人即納稅義務人在本案中便因未盡協力義務而遭敗訴判決（駁回上訴）。

相對於上述案件結果，倘納稅義務人已盡協力義務，則當稅務案件事實真偽不明時，回歸由稅捐稽徵機關負舉證責任，納稅義務人將較容易得到有利的判決結果。如最高行政法院106年度判字第528號判決：「……且課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項規定之法理參照），其所提證據必須使法院之心證達到真實確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，行政法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。然如果要件事實的本體已經證明存在，僅係其具體的存在情形不明，則僅能假定該具體情形不存在，而不能完全否定其所涉及之要件事實本體之存在，否

則無異因噎廢食、因小失大，有違比例原則，此時即應依職權核定或酌定其具體情形。依關稅法第29條規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為根據；海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條、第32條、第33條、第34條（或第34條、第33條）、第35條規定之標準予以核定。即為適例，且納稅義務人既已克盡其提出交易文件及為說明之協力義務，海關原本應負擔的舉證責任強度（證明程度），即無從減輕。故海關必須查明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據。……」因此，本件最終便由納稅義務人獲得勝訴判決。

綜上最高行政法院判決可知，稅務案件的舉證責任分配，雖然區分主張權利之人，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，亦即以有利以及不利之點而異其舉證責任。但是，因為納稅人負有協力義務，在納稅者未盡協力義務的情況下，法院透過降低舉證責任強度（證明程度）的方式，在現實上降低了稅捐稽徵機關的舉證責任；亦即，納稅人是否盡到協力義務，雖然在判決上一再表明不影響舉證責任的分配，但是從法院運用其心證的結果來看，納稅人在實際訴訟上，確實承擔了客觀舉證責任的不利益。

從而，要談稅務案件的舉證責任，要談納稅人權利的保護，不能不探討協力義務³。因此，以下再將研究重點放在協力義務的概念辨證上。

肆、協力義務應有的內涵

一、協力義務的法律基礎與實踐現實

稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須稅捐債務人協同辦理者所在多有，學理上稱為「協力義務⁴」，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，以證明有關課稅要件事實為

³關於舉證責任與協力義務關聯之研究，例參：黃士洲，〈稅捐舉證責任與協力義務的規範關聯——以最高行政法院101年度判字第155號判決為例〉，收錄於：葛克昌、劉劍文、吳德豐編《稅捐證據法制探討暨台灣2012最佳稅法判決》，2013年3月，頁193-225。

⁴事實上，協力義務非僅稅法所獨有的規定，行政程序法第39條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果。」、行政程序法第40條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」此即為行政程序法中一般性之協力義務規定。對此，詳可參：陳愛娥，〈行政程序制度中之當事人協力義務〉，收錄於：台灣行政法學會主編《當事人協力義務／行政調查／國家賠償》，2006年11月，頁3-28。

目的。（最高行政法院104年度判字第17號判決、最高行政法院105年度判字第522號判決參照）。而此協力義務的具體規範，則散見於各稅法規定當中，例如：所得稅法第71條第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稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」，此即為所得稅法課予納稅義務人之申報義務；而所得稅法第14條第1項第2類第2款前段規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目……」乃所得稅法課予納稅義務人記帳之協力義務；至所得稅法第83條第1項前段規定：「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；……」則為所得稅法課予納稅義務人之提示文據義務。

此外，關於納稅義務人的協力義務，除在各稅法規定中有相關明文，可作為協力義務之法律基礎外，司法院釋字第537號解釋文：「……此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」此更為大法官從憲法角度肯認我國稅法上協力義務之正當性。

然而，稅法上課予納稅義務人的協力義務，其在稅捐稽徵實務上又有什麼樣的問題？以一則近期的判決為例，依最高行政法院106年度判字第657號判決中所載，納稅義務人於原審起訴意旨謂：「……協力義務並非漫無邊際，稽徵機關應先指明調查之範圍、必要性，以及命納稅義務人提示之資料與待證事實之關聯性，否則即無由以納稅義務人未提示文書或提示不完全為由，否准退稅請求權之成立。被上訴人（本文按：財政部北區國稅局）僅空泛指摘，便命上訴人（本文按：納稅義務人）須提出說明與提示相關資料。然遭被上訴人認為資金往來不明之期間（即96及97年度），遠大於本件外銷貨物事實所涉之97年1月至4月期間，毫無節制，已構成不法……上訴人於97年間雖已提出相關事證與說明，惟因不堪其耗時許久、漫無目的之帳簿文書查核及無端指摘，加以無專業代理人可供諮詢，方誤信被上訴人之建議，而於97年7月3日，簽具其已事先繕打載有「本公司97年1至4月銷售額原申報零稅率轉為應稅，同意以該期別之留抵稅額抵繳」印刷文字之承諾書。」

事實上類似上開判決所述，稅捐稽徵機關濫用要求納稅義務人協力義務的情形並非特例。在2017年2月24日由中正大學財經法律研究中心、中華人權協會等單位聯合舉辦「論稽徵機關法定義務之履行及違反的效果」學術研討會中，有學者便指出，以太極門為例，稅

捐稽徵機關沒盡到「舉證責任」就說納稅義務人沒有盡到「協力義務」，把「舉證責任」倒置給納稅人；另有律師指出，協力義務的範圍因為沒有明確的法律規範，造成稅捐機關無限制的要求納稅人盡協力義務，要納稅義務人全力配合，而納稅人配合不斷提出資料之後，國稅局卻可以單憑懷疑，就全盤予以否認；亦有銀行法務指出，實務上稅捐稽徵機關常以納稅人對自己的自我事實最清楚為理由，要求當事人盡協力義務，所以演變成納稅人要負擔舉證責任⁵。

準此，為避免稅捐稽徵機關對於納稅義務人的協力義務無限上綱，濫用協力義務，故有必要重新探尋協力義務應有的內涵。因此，本文將再整理稅法上協力義務之相關規定，希望從中找出合理劃定納稅義務人協力義務的方法。

二、協力義務的種類

因在本文前已有若干協力義務的相關研究文章⁶，故擇其中值得參考的分類標準，加以援用並說明如下：

（一）直接與間接協力義務

首先，有論者以協力義務除法律規定外，是否仍須稅捐稽徵機關對特定人就特定事項要求，協力義務才會成立，依此區分為「直接協力義務」與「間接協力義務」。詳言之，納稅義務人及第三人在稅法上所負有的種種協力義務，其中有依法律規定，在具備法定要件時，不待稽徵機關之要求即已成立者，為「直接之協力義務」（*unmittelbare Mitwirkungspflicht*），例如所得稅法第21條第1項所規定之設置帳冊義務。另外，有法律雖抽象規定義務之內容，但尚須稽徵機關依法對特定相對人要求其履行時，方始成立者，此為「間接之協力義務」（*mittelbare Mitwirkungspflicht*），例如稅捐稽徵法第30條第1項規定，提示文件或備詢義務⁷。

（二）設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力

⁵參見：世界民報，網址：<http://www.worldpeoplenews.com/content/news/11777>（最後瀏覽日：2018年1月22日）

⁶例如：陳敏，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，第37期，1988年6月，頁37-78；柯格鐘，〈稅捐稽徵協力義務與推計課稅〉，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1998年6月，頁1-130；李建良，〈稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第三一六號判決〉，《台灣本土法學雜誌》第69期，2005年4月，頁243-248；葛克昌，〈協力義務與納稅人基本權〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁3-22；黃士洲，〈稅捐協力義務與推計課稅〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁51-75；黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁77-106；林文舟，〈訴務訴訟的舉證責任分配與案例分析〉，最高行政法院106年度研究發展項目研究報告，2017年11月，頁71-95。

⁷參見：陳敏，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，第37期，1988年6月，頁49。

除上述分類方式外，亦有學者整理我國散布於各稅法規定中之協力義務，並依其內容區分成「設籍登記」、「設帳記帳」、「取證存證」、「稅捐申報」及「調查協力」五大協力義務⁸。而此種分類方式有邏輯地涵蓋大多數地協力義務，故亦有諸多研究協力義務之論者採之⁹。

上述「直接協力義務」、「間接協力義務」（分類一），以及「設籍登記」、「設帳記帳」、「取證存證」、「稅捐申報」及「調查協力」（分類二）的分類方式各有其意義，故本文綜合此二種分類方式，並連同其他相關文獻有提及的協力義務規定¹⁰一併彙整如下表：

表一、協力義務之分類

分類一	分類二	法律規定
直接協力義務	設籍登記	加值型及非加值型營業稅法（下簡稱「營業稅法」）第28條。
	設帳記帳	所得稅法第14條第1項第2類、所得稅法第21條。
	取證存證	所得稅法第21條第1項、營業稅法第32條第1項、印花稅法第4條、稅捐稽徵法第11條、稅捐稽徵法第44條。
	稅捐申報	所得稅法第71條、所得稅法第75條、所得稅法第76條、所得稅法第92條、所得稅法第102條之1、營業稅法第35條、房屋稅條例第7條。
間接協力義務	調查協力	所得稅法第83條第1項、稅捐稽徵法第30條。

表為本文自製

⁸參見：柯格鐘，〈稅捐稽徵協力義務與推計課稅〉，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1998年6月，頁47。

⁹參照：李建良，〈稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第二三一六號判決〉，《台灣本土法學雜誌》第69期，2005年4月，頁246；黃士洲，〈稅務訴訟的舉證責任〉，2002年8月，頁185-187；許祺昌，〈評現行稅務救濟常見證據法則運用之爭議〉，收錄於：葛克昌、劉劍文、吳德豐編《稅捐證據法制探討暨台灣2012最佳稅法判決》，2013年3月，頁387。

¹⁰參照：黃士洲，〈稅務訴訟的舉證責任〉，2002年8月，頁185-187；葛克昌，〈協力義務與納稅人基本權〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁7；黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁97-103；黃茂榮，〈職權調查原則及合作原則與稅務證據方法之提出時限〉，收錄於：葛克昌、劉劍文、吳德豐編《稅捐證據法制探討暨台灣2012最佳稅法判決》，2013年3月，頁45-53；林文舟，〈訴務訴訟的舉證責任分配與案例分析〉，最高行政法院106年度研究發展項目研究報告，2017年11月，頁74。

上述協力義務之履行，一方面雖有助於稅捐稽徵機關了解、掌握稅務資料，但另一方面也往往對人民的「資訊隱私權」造成干預¹¹。司法院釋字第603號解釋文：「……隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障（本院釋字第五八五號解釋參照）。其中就個人自主控制個人資料之資訊隱私權而言，乃保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權。惟憲法對資訊隱私權之保障並非絕對，國家得於符合憲法第二十三條規定意旨之範圍內，以法律明確規定對之予以適當之限制。」從而，稅法上課予納稅義務人協力義務，要求其在特定時間、就特定稅務資訊提供予稅捐稽徵機關，自屬對憲法第22條資訊隱私權之干預。準此，課予協力義務自應有一定的判準來劃定界限，以避免過度對協力義務的要求漫無邊際、侵害人民權利。

是故，以下擬就學說、實務上所提出，應如何檢視協力義務並合理劃定其界限的判準，配合前述「直接協力義務」、「間接協力義務」（分類一），以及「設籍登記」、「設帳記帳」、「取證存證」、「稅捐申報」及「調查協力」（分類二）加以進一步討論。

二、協力義務應有的判準

（一）租稅法律主義與明確性原則

1. 租稅法律主義

按憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」次按司法院釋字第640號解釋理由書：「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。……」。

協力義務涉及對納稅義務人資訊隱私權之干預，已如前述，因此依前揭司法院釋字第603號解釋，自須以法律明定，方符合法律保留原則之要求。此外，因設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力等協力義務，均為整個稅捐稽徵程序中之一環，因此依司法院釋字第640號解釋之意旨，同樣也可得出協力義務須以法律明定，方符合租稅法律原則的結論。又因憲法第23條法律保留原則與憲法第19條租稅法律主義，均要求協力義務

¹¹參照：葛克昌，〈協力義務與納稅人基本權〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁7；林文舟，〈訴務訴訟的舉證責任分配與案例分析〉，最高行政法院106年度研究發展項目研究報告，2017年11月，頁74。

須以法律明定，而在租稅領域上，憲法第19條相對憲法第23條乃屬特別規定，故基於特別規定優先於普通規定之原則，本文後續便僅以憲法第19條租稅法律主義論之，予敘明。

惟以租稅法律主義的判準檢視我國協力義務，不論設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力等協力義務，大抵均可找到可作依據之法令（詳參本文前述「肆、二、（二）」），因此雖在思考邏輯上須加以檢視，但在稽徵實務上尚非爭議的重點所在。

2. 明確性原則

協力義務除應透過法律明定以符合租稅法律主義外，對於協力義務之內容亦應明確，否則難以確實保障納稅義務人之權利，此觀前揭司法院釋字第603號解釋文：「……憲法對資訊隱私權之保障並非絕對，國家得於符合憲法第二十三條規定意旨之範圍內，以法律明確規定對之予以適當之限制。」應可自明。

是故，如以法律明確性原則的判準檢視設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力等義務（參本文「肆、二、（二）」），前四者（即直接協力義務）在法律明確性原則上應較無疑義。例如：營業稅法第28條規定（設籍登記）：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」、所得稅法第14條第1項第2類第2款第2項前段（設帳記帳）規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；……」、所得稅法第21條第1項（取證存證）規定：「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。」、所得稅法第71條第1項本文（稅捐申報）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稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」其法文對於協力義務之規範應屬明確，並無違法律明確性原則。

然而，就調查協力此種間接協力義務而言，稅捐稽徵法第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」、所得稅法第83條第1項前段規定：「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；……」納稅義務人究竟應於何時提示何種資料，並無法直接由法律規定便得知，尚須由稅捐稽徵機關依法對特定相對人要求時，方得特定其調查協力義務之具體內容。事實上前述差異，正好就是直接協力義務與間

接協力義務的分類實益所在（參見本文「肆、二、（一）」）。

職此，設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報等此類直接協力義務，因一旦符合法定要件，納稅義務人之協力義務即已成立，故法律本身自應規定明確，方符合法律明確性之要求。但相對地，調查協力此種間接協力義務，因尚須由稅捐稽徵機關依法對特定相對人要求時，納稅義務人之協力義務方才成立，因此在調查協力此種間接協力義務上，其以明確性原則檢視的重點便非在法律本身，毋寧更在稅捐稽徵機關於個案中依法對特定人為要求時之「行政行為」。據此，對於調查協力之間接協力義務，便應特別注意行政程序法第5條規定：「行政行為之內容應明確。」從而，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條第1項或所得稅法第83條第1項規定，以去函方式（行政行為）要求相對人提供相關資料時，此時所要求的資料便應具體明確敘明，不應泛泛指稱、包山包海，否則即與行政程序法第5條規定有違。

（二）對事證之支配掌握度與比例原則

1. 對事證之支配掌握度

按司法院釋字第537號解釋文：「……此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」是以，納稅義務人協力義務之正當化理由既在於：課稅要件事實多發生於納稅義務人所得支配之範圍，從而納稅義務人所得支配之範圍自應成為判斷協力義務是否合理的重要標準¹²。準此，納稅義務人對事證之支配掌握度的判準，正可與司法院釋字第537號解釋就協力義務部分之闡釋相互呼應。

如以納稅義務人對事證之支配掌握度檢視各類協力義務，應可發現：不論設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報之協力義務內容，其確實均屬納稅義務人所得支配之範圍；然就稅捐稽徵法第30條第1項及所得稅法第83條第1項所規定之調查協力而言，則就值得再進一步討論。在現行稽徵實務上，稅務人員以協力義務之名，對於納稅人要求提出之補充說明以及相關課稅資料（調查協力），不少個案顯然逾越納稅人所得支配之事實及資訊（例如在涉及違反營業稅法取具虛設行號發票的案例、三角交易中要求提出他方公司的進貨事實等），然卻少見稅務案件中行政法院以此判準嚴格檢視，更罕見行政法院以個案中調查協力之要求逾越納稅義務人對事證支配掌握度，從而認納稅義務人無該協力義務。

¹²Vgl. auch Klein, Abgabenordnung, 12. Aufl. 2014, § 90 Rz.7; FG BaWü EFG11, 804.

因此，此判準在稅捐稽徵法第30條第1項及所得稅法第83條第1項此等間接協力義務上，應特別重視。

2. 比例原則

協力義務的要求有其界限，其中最常被提及應加以運用者，即屬比例原則（*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*）¹³。詳言之，所謂比例原則之運用即係以比例原則中之適當性（*Geeignetheit*）、必要性（*Erforderlichkeit*）、狹義比例性（*Verhältnismäßigkeit i.e.S.*）逐一審查協力義務之內容並劃定其界限。而比例原則在我國法上之依據，分別為憲法第23條及行政程序法第7條規定。憲法第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」、行政程序法第7條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」可參。

前述憲法第23條與行政程序法第7條規定，乃分別為憲法與行政法上比例原則之依據。而此區別運用在檢驗協力義務的界限時應注意：就設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報此等直接協力義務而言，納稅義務人之協力義務係直接源自於法律規定，因此一旦認此類直接協力義務有違比例原則，所訴諸之比例原則依據，係憲法第23條規定，因此乃「法律」違反比例原則的問題。相對地，如係調查協力此種間接協力義務，因納稅義務人之協力義務尚須透過稅捐稽徵機關之行政行為始得成立，故此時所應引用的法律依據應係行政程序法第7條規定，因此乃「行政行為」違反比例原則之問題。

在各類協力義務中，實務上特別有疑問而須以比例原則檢視者，實屬所得稅法第83條第1項、稅捐稽徵法第30條第1項之調查協力義務。故依前所述，其受比例原則檢驗之法律依據應為行政程序法第7條規定。因此，如欲確實地以行政程序法第7條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」檢視協力義務，則行政機關便應在課予納稅義務人調查協力義務

¹³Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz.181 u. § 21 Rz.172; Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 90 Rz.7; 李建良，〈稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第二三一六號判決〉，《台灣本土法學雜誌第69期》，2005年4月，頁247；葛克昌，〈協力義務與納稅人基本權〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁15；陳清秀，《稅法總論》，7版，2012年10月，頁486-487；林文舟，《訴務訴訟的舉證責任分配與案例分析》，最高行政法院106年度研究發展項目研究報告，2017年11月，頁77。

時，「具體敘明」為何須納稅義務人協力提示相關文件、須提示哪些相關文件；因唯有當行政機關越具體說明相關內容後，在操作比例原則時，方能越確定稅捐稽徵機關在該個案中須納稅義務人調查協力的具體目的為何，從而在後續是否有更小侵害的方法可以達成目的、目的與採取方法間是否利益失衡等事項，方能作出有意義的判斷。

另值得注意者，不論稅捐稽徵實務或行政救濟之司法實務上，多僅以協力義務一語論之，未細查協力義務中各子類型之協力義務並非同一，亦即未在個案中明辨設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力的不同。詳言之，以所得稅法為例，「設帳記帳義務」係規定於所得稅法第21條第1項規定：「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。」而納稅義務人的「調查協力義務」則規定在所得稅法第83條第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；……」而上述設帳記帳義務與調查協力義務兩種協力義務，彼此雖有關聯（例如稅捐稽徵機關依所得稅法第83條第1項要求納稅人提出的就是所得稅法第21條第1項之帳簿憑證及會計紀錄），但卻非同一¹⁴。準此，判斷課予納稅義務人的協力義務是否違反比例原則，納稅人是否已盡協力義務，應分別就各項協力義務以比例原則檢視之。尤其在實務上，更不應以設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報的協力義務已有法律明文、未逾比例原則，從而便逕認依所得稅法第83條第1項或稅捐稽徵法第30條第1項規定所課予的調查協力義務均符合比例原則，如此便是典型地將各項協力義務混為一談，有所不當。

（三）租稅裁罰無自證己罪義務

最高行政法院105年度判字第596號判決：「又關於租稅裁罰處分，乃國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或自證無違規事實之責任，……」學說上亦有認為，在「不自證己罪原則」之適用下，租稅裁罰程序中有無協力義務將不無疑義¹⁵。本文認為，基於保護納稅人權利的觀點，且行政罰與刑法間採「量的區別說」而非「質的區別說」之立場¹⁶，刑法中被告不自證己罪原則在行政罰中應有適用，故上開實務及學說見解，應予支持。

進一步言，在稅法設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力等協力義務中，應屬調查協力義務最有上開判準檢視的問題。蓋設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅

¹⁴李建良，〈稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第二三一六號判決〉，《台灣本土法學雜誌》第69期，2005年4月，頁24。

¹⁵參葛克昌，〈協力義務與納稅人基本權〉，收錄於：葛克昌編《納稅人協力義務與行政法院判決》，2011年4月，頁17。

¹⁶參照：陳敏，《行政法總論》，8版，2013年9月，頁707。

捐申報，其本質上通常不會、而且也不為證明義務人應受何種租稅裁罰，僅單純為利於稅捐稽徵機關依法進行課稅而已。然而，在稽徵實務上，一旦稅捐稽徵機關要求納稅義務人為調查協力義務時，往往是對納稅義務人是否履行稅法上之義務有所懷疑，而納稅義務人未履行稅法義務則又多伴隨租稅裁罰；例如當納稅義務人為營業人時，依營業稅法第35條規定有申報銷售額、營業稅額的義務，而倘其短報或漏報銷售額，不僅應補繳稅款，依營業稅法第51條第1項規定，更應處漏稅額五倍以下之罰鍰。

從而回到本文研究的舉證責任與協力義務間之關聯而言，協力義務履行與否，其最主要法律效果便是：降低證明程度，從而推計課稅。但如同納稅者權利保護法第14條第4項規定之立法說明（理由）：「四、推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。」爰明定第四項規定。」準此，依「租稅裁罰無自證己罪義務」之原則，納稅者就租稅裁罰事項應無協力義務，再依納稅者權利保護法第14條第4項立法說明，租稅處罰不許以推計方式為之，故租稅裁罰有別於本稅上協力義務與推計課稅間之連帶關聯，建議將現行納保法第14條第4項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」修正為：「稅捐稽徵機關應以明確事實對納稅者處罰，不得以推計之結果進行漏稅處罰。」如此不僅較能反應出原立法理由之精神¹⁷，亦能與本文在此所強調的「租稅裁罰無自證己罪義務」之原則相互契合。

¹⁷ 依立法院公報第105卷第100期院會紀錄，對應現行納保法第14條第4項條文規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」事實上在立法過程中，立法委員王榮璋等27人提案條文內容為：「稅捐稽徵機關不得以推計之結果進行漏稅處罰。」，時代力量黨團提案條文內容亦為：「稅捐稽徵機關不得以推計之結果進行漏稅處罰。」其實均無「納稅者已依稅法規定履行協力義務」之規定內容。再觀察該條項之立法說明（理由），實則不論現行法、立法委員王榮璋等27人提案、時代力量黨團提案，三者亦均未提及「應以協力義務已履行」為前提，毋寧僅強調「稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰」。就此，詳參如下：

現行納保法第14條第4項立法說明：「四、推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。」爰明定第四項規定。」；

立法委員王榮璋等27人提案立法說明：「四、推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。」

時代力量黨團提案立法說明：「三、推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自應不許以推計方式為之。」

參見：立法院法律系統（網址：<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?00DE212318F50000000000000001E000000005000000^01655105120900^001AC001001>，最後瀏覽日：2018年1月31日）。

伍、納保法中協力義務相關規定增訂 — 代結論

舉證責任分配向來為訴訟勝敗的關鍵，納保法第7條第4項及第11條第2項明定，稅捐稽徵機關負有相關舉證責任，故從納稅人權利保障的角度而論，可謂跨出重要的一步。然而，僅就舉證責任部分為規定，但在協力義務部分卻規範不足，終難徹底落實納稅人權利保障的美意。蓋在稅務案件中，稅捐稽徵機關縱負有舉證責任，但納稅人卻同時也負有協力義務，倘納稅人未盡協力義務，法院透過證明程度降低的方式，實質上將大大降地稅捐稽徵機關舉證責任的要求。尤其，稅捐稽徵實務上仍不時可見稅捐稽徵機關漫無邊界地對納稅人課予協力義務，要求其提出相關文件。此種對納稅人協力義務未為合理界定範圍的情況下，無疑使納稅人負實質舉證責任。準此，談納保的法舉證責任，不得不談納稅人的協力義務。

本文參考相關文獻，以「直接協力義務」、「間接協力義務」（分類一）及「設籍登記、設帳記帳、取證存證、稅捐申報、調查協力」（分類二）彙整我國稅法上重要的協力義務規定（參本文「肆、二」；表一），藉此具體區辨各協力義務的性質差異。而協力義務應如何劃定出應有的合理內涵，則應以「租稅法律主義」、「明確性原則」、「對事證之支配掌握度」、「比例原則」及「租稅裁罰無自證己罪義務」作為判準。

其中值得再進一步說明者，即在稅捐稽徵實務上最容易漫無邊境的協力義務類型，當屬調查協力義務。調查協力義務雖有法律依據（所得稅法第83條第1項或稅捐稽徵法第30條第1項規定），但其性質屬間接協力義務，故往往無法透過法律本身即得明確特定其具體內容，實則還需稅捐稽徵機關以去函具體要求納稅人的方式（行政行為），始得以具體化調查協力義務的內涵。從而，依行政程序法第5條規定「行政行為之內容應明確」，故稅捐稽徵機關應盡可能具體明確地表明須納稅人提示之帳簿、文據或其他有關文件為何。而在稅捐稽徵機關據體明確表明所須文件後，應審視納稅義務人對事證之支配掌握度，倘非納稅義務人所可掌握者，則非其協力義務之範圍，如此方能與司法院釋字第537號解釋之意旨相符。進一步，須再檢視協力義務是否有違比例原則（行政程序法第7條規定），而因比例原則特別著重手段與目的間之關聯，即手段是否能達成目的（適當性）、是否有達成目的但卻侵害較小的手段（必要性）及手段與目的間是否利益均衡（狹義比例性），故稅捐稽徵機關在個案中要求納稅人負調查協力義務時，便應特別清楚表明須納稅人提示若干文件的「目的」為何，否則在目的不明的情況下，難以真正有意義地檢視該協力義務是否有違比例原則。另外，依「租稅裁罰無自證己罪義務」之原則，納稅者就租稅裁罰事項應無協力

義務，再依納稅者權利保護法第14條第4項立法說明，租稅處罰不許以推計方式為之，故租稅裁罰應有別於本稅上協力義務與推計課稅間之連帶關聯。

現行稅捐稽徵法以及相關稅務法律，乃至於司法判決，均未就協力義務的內涵，作出嚴肅的檢視。最新施行的納保法雖有諸多保障納稅義務人的規定，然對於協力義務的保障規範亦較為不足。是以，鑒於「調查協力義務」乃協力義務中最容易對納稅人保障不周者，故本文具體建議增（修）訂相關規定如下：

納稅者權利保護法第11條及第14條修正案

修正條文	現行條文	說明
<p>第11條</p> <p>稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第1項）</p> <p><u>稅捐稽徵機關向納稅者要求提示帳簿、文據或其他有關文件之調查協力義務時，不應逾納稅者所得掌握之範圍，並應以書面具體載明機關調查之目的、納稅者應協力之內容，且應符合行政程序法第七條規定。</u>（第2項）</p> <p>稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。（第3項）</p>	<p>第11條</p> <p>稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。（第1項）</p> <p>稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。（第2項）</p> <p>稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。（第3項）</p>	<p>一、新增第二項規定。</p> <p>二、稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條第一項或所得稅法第八十三條第一項等法律規定，向納稅者要求提示帳簿、文據或其他有關文件，雖於法有據符合租稅法律主義，然因其係屬行政行為，故依行政程序法第五條及第七條規定，行政行為內容應明確，並符合比例原則。準此，稅捐稽徵機關向納稅者要求提示帳簿、文據或其他有關文件時，應以書面具體載明機關調查之目的，俾使該行政行為不僅符合明確性之要求，更利於檢視是否符合比例原則。又，</p>

修正條文	現行條文	說明
稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。（第4項）	稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。但有行政程序法第一百零三條或行政罰法第四十二條但書所定情形者，不在此限。（第4項）	納稅者之調查協力義務不得逾納稅者所得掌握之範圍，始符合司法院釋字第五三七號解釋正當化協力義務之理由，就此亦應明定，以保障納稅者權利。爰增訂第二項規定
稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。但有行政程序法第一百零三條或行政罰法第四十二條但書所定情形者，不在此限。（第5項）	稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第九十七條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。（第5項）	
稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第九十七條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。（第6項）	前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。（第6項）	
前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。（第7項）		

修正條文	現行條文	說明
<p>第14條</p> <p>稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第1項）</p> <p>稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第2項）</p> <p>推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第3項）</p> <p>稅捐稽徵機關應以明確事實對納稅者處罰，不得以推計之結果進行漏稅處罰。（第4項）</p>	<p>第14條</p> <p>稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第1項）</p> <p>稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第2項）</p> <p>推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第3項）</p> <p>納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。（第4項）</p>	<p>一、修正第四項規定。</p> <p>二、關於租稅裁罰處分，乃國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或自證無違規事實之責任（最高行政法院105年度判字第596號判決參照）。又，推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。</p> <p>爰修正第四項規定。</p>

上開規定乃係逐一將「租稅法律主義」、「明確性原則」、「對事證之支配掌握度」、「比例原則」及「租稅裁罰無自證己罪義務」等判準，分別明文增訂、修正於納保法第11條與第14規定中。在規範方式上，統一將其明定於納保法當中，非如現狀僅散見於其他行政法規或法院實務判決當中，將可使第一線稅務人員在稽徵程序中，觀納保法規定即可注意到在課予協力義務時應有的判準要求，避免侵害納稅人權利。而此種事前督促的意義，亦勝於事後救濟的意義，更能表彰納稅者權利保護法之名。至規定於納保法第11條

中亦有其體系上之意義，因現納保法第11條第1項係稅捐稽徵機關調查的規定，而同條原第2項則是稅捐稽徵機關舉證責任的規範，從而協力義務規定在其中，亦能反映出「機關職權調查」、「納稅者協力義務」與「舉證責任」三者間之密切關係。另修正納保法第14條為「稅捐稽徵機關應以明確事實對納稅者處罰，不得以推計之結果進行漏稅處罰。」，尤其刪去原「納稅者已依稅法規定履行協力義務者」之規定，此不僅可反應出原納保法第14條第4項之立法說明（理由）：「推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。」，亦可與租稅裁罰無自證己罪義務之精神相契合。

（本文轉載自106年12月18日第八屆稅務實務問題研討會會議手冊）



談企業財務報表之揭露及查核

張德心 會計師

一、前言

很快的對於非公開發行公司實施企業會計準則公報也進入第二個年度了，由於為配合國際會計準則發展之趨勢，促使國內會計處理與國際接軌，對於非公開發行之公司也基於商業會計法等相關法令及企業會計準則公報等之規定，自105年度開始實施企業會計準則公報。筆者延續去年與諸多會計師討論實務上面臨的一些問題及注意事項，整理一下供106年度執行財務簽證時，溫故知新，酌予參考。

二、資產負債表或附註應列報之資訊

一般財務簽證之資產負債表相較於營利事業所得稅結算申報書之資產負債表，兩者於報表上所列示之會計項目，差異應該算是滿大的，或許有個疑問，通常哪些是企業會計準則公報所規定，應分別於資產負債表或附註應列報之資訊？

(一) 資產負債表至少應列報之單行項目及金額

依企業會計準則公報(EAS)第二號「財務報表之表達」第26條規定：資產負債表至少應列報下列各單行項目及其金額：

1. 現金及約當現金。
2. 應收帳款及其他應收款。
3. 金融資產（不包括第一款、第二款及第九款列示之金額）。
4. 存貨。
5. 不動產、廠房及設備。
6. 投資性不動產。
7. 無形資產。
8. 生物資產。



9. 採用權益法之投資。
10. 應付帳款及其他應付款。
11. 負債準備。
12. 金融負債（不包括第十款及第十一款列示之金額）。
13. 本期所得稅負債及資產。
14. 遞延所得稅負債及遞延所得稅資產。
15. 資本（或股本）。
16. 資本公積。
17. 保留盈餘（或累積虧損）。
18. 其他權益。
19. 庫藏股票。

（二）資產負債表或附註應列報之資訊

另外依企業會計準則公報(EAS)第二號「財務報表之表達」，其中第36條~38條，對於應列報之資訊所作之原則性規定如下：

第36條（單行項目明細之揭露）

企業應於資產負債表或附註中對所列報之單行項目，以適合企業營運之分類方式，揭露進一步之明細分類，例如：

1. 不動產、廠房及設備，細分為土地、房屋及建築物、機器設備、運輸設備及辦公設備等。
2. 應收款項細分為應收帳款、應收關係人款及其他應收款項。
3. 存貨細分為商品、製成品、在製品、原料及物料。
4. 應付款項細分為應付帳款、應付關係人款、遞延收益及其他應付款項。
5. 保留盈餘（或累積虧損）細分為法定盈餘公積、特別盈餘公積及未分配盈餘（待彌補虧損）。

第37條（權益應揭露事項）

下列事項應於資產負債表、權益變動表或附註中揭露：

1. 資本（或股本）：
 - （1）股本種類。
 - （2）每股面額。
 - （3）額定股數及已發行股數。

(4) 期初與期末流通在外股數之調節。

(5) 各類股本之權利、優先權及限制。

(6) 庫藏股股數或由子公司所持有之股數。

2. 特別盈餘公積提列之理由。

無股本之企業，例如合夥或信託等，應揭露與第一項規定相當之資訊，顯示本期每一種類權益之變動，以及屬於每一種類權益之權利、優先權及限制。

三、會計項目之揭露與重分類

列示完上述規定，大家都應該有些譜，而上述原則性之規定中條文劃底線部份，則是比較要注意的。筆者暫以106年度營所稅申報書之資產負債表，配合商業會計法第27條之商業會計項目表中之單行會計項目，作相互比較轉換調整，並針對本年度修正及差異以問答的方式做探討。

(一) 流動資產

1. 問：「進項稅額、留抵稅額」，應重分類調整入何會計項目？

答：進項稅額、留抵稅額在以前年度之營所稅申報書之項目表中，均列為其他流動資產，惟在修正後之商業會計項目表及本次106年度營所稅申報書中，已調整列入預付款項之會計項目內。茲將會計項目轉換表列示於下：

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
1140	預付款項	126-127		預付款項	指預為支付之各項成本或費用，包括預付費用及預付購料款等
1141	預付費用				
1142	用品盤存				
1143	預付貨款				
1144	進項稅額				
1145	留抵稅額				
1149	其他預付款				
			1261	預付薪資	
			1262	預付租金	
			1263	預付保險費	
			1264	用品盤存	
			1265	其他預付費用	
			1266	預付貨款	
			1267	預付投資款	
			1268	進項稅額	
			1269	留抵稅額	
			1270	其他預付款項	

2. 問：「應收所得稅退稅款」，應重分類調整入何會計項目？

答：企業會計準則公報之財務報表對於「本期所得稅資產」項目，規定應採單行列式，故財務上應收所得稅退稅款及預付所得稅，均應重分類於該項目內。另對於遞延所得稅則列入非流動資產之「遞延所得稅資產」項目如後述。

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
		122新增		本期所得稅資產	指已支付所得稅金額超過本期及前期應付金額之部分。
			1221	應收所得稅退稅款	
			1222	預付所得稅	

3. 問：暫付款、暫付所得稅、預付所得稅等，應重分類調整入何會計項目？

答：暫付款仍依原來的分類方式，列入其他流動資產，惟其中如屬暫繳、扣繳等之預付所得稅及應收所得稅退稅款，則應重分類轉列為本期所得稅資產(屬至少應揭露之會計項目)。

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
1191 1901	暫付款 存出保證金	128		其他流動資產	指不能歸屬於前述各款之流動資產。
			1281	暫付款	
			1282	代付款	
			1283	員工借支	
			1284	存出保證金	

(二)非流動資產

1. 問：原「出租資產」科目，應重分類調整入何會計項目？

答：「出租資產」依其性質歸類為「投資性不動產」或「不動產、廠房及設備」。

2. 問：原「閒置資產」科目，應重分類調整入何會計項目？

答：「閒置資產」歸類為「不動產、廠房及設備」。

3. 問：預付購置設備款、未完工程，應重分類調整入何會計項目？

答：預付購置設備款在以往年度營所稅申報書及會計項目表中，均列入固定資產項目內，惟在修正後之商業會計項目表及本次106年度營所稅申報書中，已重分類列入「其他非流動資產」會計項目內，如後附會計項目轉換表。而未完工程則仍列入「不動產、廠房及設備」之會計項目內。

會計項目轉換表

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
1901 1902 1903 1904	存出保證金 未攤銷費用 預付設備款 其他	157-158		其他非流動資產	指預為支付之各項成本或費用，包括預付費用及預付購料款等
			1571	長期應收票據	
			1572	長期應收款	
			1573	催收款項	
			1574	備抵呆帳－長期應收票據及款項	
			1575	備抵呆帳－催收款項	
			1576	長期應收票據及款項－關係人	
			1577	催收款項－關係人	
			1578	長期預付租金	
			1579	長期預付保險費	
			1580	預付投資款	
			1581	預付退休金	
			1582	預付設備款	
			1583	存出保證金	
			1584	業主(股東)往來	
			1585	同業往來	
			1586	其他非流動資產－其他	
			1587	人壽保險現金解約價值	

4. 問：「遞延所得稅」、「遞延所得稅負債」應重分類調整入何會計項目？

答：遞延所得稅資產、遞延所得稅負債：均列示於非流動且屬至少應揭露之會計項目。若企業預期資產或負債帳面金額之回收或清償，很有可能使未來所得稅支付金額，大於或小於在回收或清償沒有租稅後果下之支付金額，應認列遞延所得稅負債(轉換表如後附)或遞延所得稅資產之會計項目。

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
		156		遞延所得稅資產	指與可減除暫時性差異、未使用課稅損失遞轉後期及未使用所得稅抵減遞轉後期有關之未來期間可回收所得稅金額。
			1561	遞延所得稅資產	

(三)流動負債

1. 問：應付營業稅、應付所得稅、銷項稅額，應重分類調整入何會計項目？

答：營業稅之(應付營業稅)應納稅額及營所稅之應付所得稅，通常列於營所稅申報書中之應付稅捐或其他應付款項目，惟依修正後之商業會計項目表，則將應付所得稅改列為「本期所得稅負債」，並且列為單行會計項目。另銷項稅額則於106年度之營所稅申報書，均重分類調整改列入「其他應付款」細項中，如後附會計項目轉換表。

2. 問：應付票據、應付帳款、其他應付款如何表達？

答：應付票據、應付帳款兩會計項目，於106年度之營所稅申報書，皆由以往年度營所稅申報書所列示之應付款項科目分列出，並重編編號，單獨列示，如下列會計項目轉換表：

會計項目轉換表

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所 編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級 項目	會計項目名稱	項目說明
2120	應付票據	216		應付票據	指商業應付之各種票據。
			2161	應付票據	
			2162	應付票據－關係人	
			2163	其他應付票據	
2121	應付帳款	217		應付帳款	因賒購原物料、商品或勞務所發生之債務。
			2171	應付帳款	
			2172	應付租賃款－流動	
			2173	應付帳款－關係人	
		218		應付建造合約款	指不屬於應付票據、應付帳款及應付建造合約款之應付款項，如應付薪資、應付稅捐、應付股息紅利等。
2130	其他應付款	219-220		其他應付款	
2131	應付費用				
2132	應付稅捐				
2133	應付股利				
2134	銷項稅額				
2135	其他應付款-其他				
			2191	應付薪資	
			2192	應付租金	
			2193	應付利息	
			2194	應付營業稅	
			2195	應付稅捐－其他	
			2196	應付退休金費用	
			2197	其他應付費用	
			2198	應付土地房屋款	
			2199	應付設備款	

			2200	其他應付款－關係人	
			2201	應付股利	
			2202	應付員工酬勞	
			2203	應付董監事酬勞	
			2204	銷項稅額	
				本期所得稅負債	指尚未支付之本期及前期所得稅。
			2211	本期所得稅負債	

(四)非流動負債

1. 問：土地增值稅準備科目，應重分類調整入何會計項目？

答：106年度之營所稅申報書土地增值稅準備科目予以刪除，改填入其他非流動負債－其他，財務上則應重分類調整為「遞延所得稅負債」，細項為「遞延所得稅負債－土地增值稅」，如下列會計項目轉換表：

會計項目轉換表

106年度營所稅申報		商業會計法、企業會計準則(106年度財報)			
營所編號	營所稅項目	三級項目 (財報大項)	四級項目	會計項目名稱	項目說明
2192	業主(股東)往來	225		其他流動負債	其他流動負債：指不能歸屬於前述各款之流動負債。
2193	同業往來	239		其他非流動負債	
			2391	遞延收入	其他非流動負債：指不能歸屬於上述非流動負債之其他非流動負債。
			2392	存入保證金	
			2393	業主(股東)往來	
			2394	同業往來	
2920	土地增值稅準備	238		遞延所得稅負債	指與應課稅暫時性差異有關之未來期間應付所得稅。
2999	其他非流動負債－其他		2381	遞延所得稅負債－土地增值稅	
			2382	遞延所得稅負債－所得稅	

(五)權益

權益項目較已往財會改變部份，主要為修正名稱，將原「股東權益」修正為「權益」，以及增加其他權益之明細項目。另外比較特殊的，則是對於資本應揭露事項，依商業會計處理準則第二十七條之規定「資本(或股本)」，指業主對商業投入之資本額，並向主管機關登記者，但不包括符合負債性質之特別股，其應揭露事項如下：

一、股本之種類、每股面額、額定股數、已發行股數及特別條件。

二、各類股本之權利、優先權及限制。

三、庫藏股股數或由其子公司所持有之股數。」

而企業會計處理準則揭露規定上大致相同，比較特殊的，則是對於股本尚應揭露期初與期末流通在外股數之調節，此為原財務會計準則公報所未規定的，茲參考上年度公會版列示揭露方式：

◎股本：

本公司普通股每股面額為\$10，每股享有一表決權及收取股利之權利。

	106年12月31日	105年12月31日
額定股數	1,000,000	1,000,000
已發行股數	1,000,000	700,000
1月1日流通在外股數	700,000	700,000
加：發行新股	300,000	-
12月31日流通在外股數	1,000,000	700,000

本公司於106年8月30日經股東會、董事會決議，發行新股300,000股，並訂於106年9月15日為發行新股基準日，是項發行新股案業已完成變更登記。

四、營所稅申報書損益及稅額計算表項目之修正

原則上106年度之綜合損益表、權益變動表與現金流量表之編製與揭露方式，大致與上期相同。而營所稅申報書方面，其損益及稅額計算表修正項目及說明列示於下，基本上亦與以往之差異不大。

106年度營所稅申報書損益及稅額計算表項目之變動

修正後項目	修正前項目	說 明
29 研究發展費	29 研究費	配合營所稅查核準則
35 投資收益(含權益法之投資收益)及一般股息及紅利(含國外)	35 投資收益及一般股息及紅利(含國外)	改採正面列示
36 依所得稅法第42條規定取得之股利淨額或盈餘淨額	36 依所得稅法第42條規定取得之股利淨額或盈餘淨額(不含權益法之投資收益)	改採正面列示

40 處分資產利益(包括證券、期貨、土地交易所得)	40 出售資產利益(包括證券、期貨、土地交易所得)	配合商業會計法之會計項目及營所稅查核準則
48 處分資產損失(包括證券、期貨、土地交易損失)	48 出售資產損失(包括證券、期貨、土地交易損失)	配合商業會計法之會計項目及營所稅查核準則
101免徵所得稅之出售土地利益(損失)	101免徵所得稅之出售土地增益(損失)	

五、會計師查核報告之修正

對於民國106年度財務報表之查核，會計師是否要依新的審計準則公報第57號「財務報表查核報告」出具？也是諸多會計師常提出之疑問，筆者略為整理一下：原則上對於上市及上櫃公司，依我國金管會要求應自105年度財務報告起適用新查核報告準則公報以與國際同步，而興櫃公司及未上市(櫃)之公開發行公司，則自106年度財務報告起適用，且未上市(櫃)之公開發行公司得不於查核報告中揭露「關鍵查核事項」。

至於非公開發行公司，筆者以為若無特別規定或需求，則可依該號公報第70條，於民國107年7月1日起再適用。目前大家討論的結果，則是趕在107年6月30前出具財簽報告，讓比較積極的先依第57號。因此本文之探討論述，仍依第33號「財務報表查核報告」之規定並參考上年度公會版之格式作適當修正。

會計師查核報告

XX公司 公鑒：

XX公司民國106年12月31日及105年12月31日之資產負債表，暨民國106年1月1日至12月31日及105年1月1日至12月31日之綜合損益表、權益變動表及現金流量表，業經本會計師查核竣事。上開財務報表之編製係管理階層之責任，本會計師之責任則為根據查核結果對上開財務報表表示意見。

本會計師係依照「會計師查核簽證財務報表規則」及中華民國一般公認審計準則規劃並執行查核工作，以合理確信財務報表有無重大不實表達。此項查核工作包括以抽查方式獲取財務報表所列金額及所揭露事項之查核證據、評估管理階層編製財務報表所採用之會計政策及所作之重大會計估計，暨評估財務報表整體之表達。本會計師相信此項查核工作可對所表示之意見提供合理之依據。

依本會計師之意見，第一段所述度財務報表在所有重大方面係依照商業會計法及商業會計處理準則中與財務報表編製有關之規定，暨企業會計準則公報及其解釋編製，足以允當表達XX公司民國106年12月31日及105年12月31日之財務狀況，暨民國106年1月1日至12月31日及105年1月1日至12月31日之財務績效與現金流量。

××會計師事務所

會計師：（簽名及蓋章）

××會計師事務所地址：

中華民國107年5月30日

無保留意見之查核報告修正，主要是參考105年度公會版之查核報告，將年度別及第三段作文字上之修正，以及刪除第四段之保留意見。因此也順便提醒一下若有申報決算書表之財務簽證者，去年申報M：修正式無保留意見者，今年則要更新為P：無保留意見。整體而言並無特別之爭議，惟尚有一些值得探討之問題：

1. 問：依第33號「財務報表查核報告」第三段是否仍可依第28條列示財務報表在所有重大方面係依照「一般公認會計原則」編製？

答：依商業會計處理準則第2條「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。」另依經濟部1040916經商字第10402425290號函：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所公開之各號企業會計準則公報及其解釋」。自中華民國一百零五年一月一日適用。但得自願自一百零四年會計年度開始日起適用。惟商業亦得因其實際業務需要，選用「經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」。

依筆者之看法，好像也沒什麼不妥，不過公會版去年已依審計準則公報第57號第52條「例如，在財務報表係依照我國財務報導架構編製之情況下，...」，提前採用財務報導架構之編製，106年度就綜合一下繼續用吧！

2. 問：會計師對於財務報表之查核報告日，可否早於或晚於有權承認財務報表者（董事會）通過日期？

答：先談結論好了，目前探討的結果，多數會計師均採同一日。例如：董事會開會決議通過日期為5月30日，財務報表之查核報告日，如押5月29日，則有違「查核報告日

不得早於查核人員取得足夠及適切(包括組成財務報表之所有報表均已編製及有權承認財務報表者已聲明對財務報表負有責任)之查核證據」之規定。如押5月31日，雖然符合規定，但是董事會開會決議日期為5月30日，似乎也會有時間流程的爭議，好像只剩同一日。

另外對於該日期之確認，應該取得何項查核證據？實務上大多以取得客戶聲明書內載明經董事(會)之承認，或另取具如經董事(會)之承認會議紀錄等，當然後者會麻煩一些。

此外，對於查核報告日雙重日期記載部份：會計師查核採用國際財務報導準則編製之財務報表時，其查核報告日不得採用雙重日期。但會計師對採用企業會計準則公報編製之財務報表出具查核報告時，得採用雙重日期，此亦為會計研究發展基金會最近之函釋。

六、財務報表附註之修正

○○股份有限公司

財務報表附註

民國106年及105年12月31日

(除特別列示者外所有金額均以新台幣元為單位)

一、公司沿革

.....

二、通過財務報表之日期及程序

本財務報表於民國○年○月○日由董事會通過發布。

說明：

- 1.董事會決議通過財報之當日，通常即為會計師查核工作最後完成日。
- 2.若為有限公司：本財務報表於民國○年○月○日由董事通過發布。

三、重大會計政策之彙總說明

本公司之重要會計政策彙總說明如下：

(一)遵循聲明

本財務報表係依據商業會計法、商業會計處理準則及企業會計準則公報編製。

說明：商會法第29條：聲明財務報表依照本法、本法授權訂定之法規命令編製。

EAS2第52條：財務報表已遵循企業會計準則公報之規定編製之聲明。

.....

六、關係人交易

甲公司為本公司之母公司，乙公司為本公司所歸屬集團之最終控制者；已編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司為丙公司。

1.本公司對關係人之重大銷售金額及其未結清餘額如下：

	銷貨金額		應收關係人款項	
	106年度	105年度	106年12月31日	105年12月31日
子公司	\$ 3,500,000	\$3,000,000	\$ 450,000	\$500,000
主要管理階層	<u>1,200,000</u>	<u>1,000,000</u>	<u>50,000</u>	<u>50,000</u>
	<u>\$4,700,000</u>	<u>\$4,000,000</u>	<u>\$500,000</u>	<u>\$550,000</u>

本公司對上述子公司與主要管理階層之銷售價格與收款期限和一般客戶之銷售條件無顯著不同。關係人間之應收款項並未收受擔保品，且經評估後無須提列呆帳費用。

2.本公司向關係人進貨金額及其未結清餘額如下：

	進貨金額		應付關係人款項	
	106年度	105年度	106年12月31日	105年12月31日
子公司	\$ 5, 00,000	\$6,000,000	\$ 78,000	\$100,000
關聯企業	<u>8,000,000</u>	<u>7,500,000</u>	<u>22,000</u>	<u>50,000</u>
	<u>\$3,000,000</u>	<u>\$13,500,000</u>	<u>\$100,000</u>	<u>\$150,000</u>

本公司向子公司進貨之價格係低於一般價格之10%；向關聯企業之進貨價格則和向一般廠商之進貨價格無顯著差異。上開交易之付款期限皆與一般進貨交易無顯著不同，期限約為二至三個月。

3.本公司為因應子公司X公司擴建廠房融資之需求，於105年10月15日為其背書保證額度\$5,000,000，截至通過發布本財務報表之日止，X公司實際動用金額為\$3,000,000。106年與關係人間無其他相互背書保證之情形。

說明：相較於財務會計準則公報，應揭露關係人名稱、與關係人之關係等各別明細資料，企業會計準則公報最大的改變則改為應依關係人類別分別揭露關係人交易資訊。

(一)揭露原則(EAS14#8、9)

母子公司關係之揭露：

母公司與其子公司間不論是否有交易，皆應揭露其關係。報導個體應揭露其母公司及最終控制者（若與母公司不同）之名稱。若報導個體之母公司及最終控制者皆未編製供大眾使用之財務報表，則應揭露有編製供大眾使用之財務報表之次一最高層級母公司之名稱。次一最高層級母公司，係指集團中位階高於直接母公司之第一家有編製供大眾使用之財務報表之母公司。

關係人交易之揭露

若報導個體於財務報表涵蓋期間內有關係人交易，則應揭露關係人關係之性質、關係人交易之內容、未結清餘額與承諾之資訊。揭露項目至少應包括：

1. 交易金額。
2. 未結清餘額與承諾，以及：
 - (1) 其條款及條件，包括是否有提供擔保及供清償之對價之性質。
 - (2) 收受或提供保證之詳細資訊。
 - (3) 與未結清餘額相關之備抵呆帳。
3. 當期對應收關係人款項所認列之呆帳費用。

註：關係人關係之性質

- * 子公司EAS7#3：係指受另一個體控制之個體。
- * 主要管理人員EAS14#5：係指直接或間接擁有規劃、指揮及控制個體活動之權力及責任者，包括該個體之任一董事（不論是否執行業務）。釋例用「主要管理階層」。
- * 關聯企業EAS6#3：係指投資者對其具有重大影響之企業。
- * 對本公司具重大影響之個體：依EAS14#5關係人，係指與編製財務報表之企業有關係之個人或個體。

七、所得稅

有關股東可扣抵稅額帳戶之資訊內容如下：

	106年12月31日	105年12月31日
股東可扣抵帳戶餘額		\$ 370,000
八十七年度以後未分配盈餘	\$ 160,000	\$ 60,000
		105年度(實際)
盈餘分配之稅額扣抵比率		5.6%

民國107年2月7日公布之所得稅法修正條文自民國107年1月1日起廢除兩稅合一設算扣抵制度相關規定。故民國106年度之財務報表得免揭露民國106年度報導期間結束日股東可扣抵帳戶餘額及民國106年度預計分配股利之稅額扣抵比率。

說明：依會計研究發展基金會(107)基秘字第078號：

- 一、企業應於民國106年度之財務報表附註中揭露民國107年2月7日公布之所得稅法修正條文自民國107年1月1日起已廢除兩稅合一設算扣抵制度相關規定。
- 二、因應所得稅法之修訂，企業於民國106年度之財務報表得免依企業會計準則公報第十二號「所得稅」第三十八條之規定揭露民國106年度報導期間結束日股東可扣抵帳戶餘額及民國106年度預計分配股利之稅額扣抵比率。
- 三、企業仍應揭露比較期間資訊，即民國105年度報導期間結束日股東可扣抵稅額帳戶餘額及民國105年度實際分配股利之稅額扣抵比率。

其餘部份，除前述強調應予重分類調整及新增之科目外，如投資性不動產、不動產、廠房及設備及無形資產所增列之期初與期末帳面金額調節，大致延續去年之財務報表附註，可自行參閱會計師公會網站之範例，修正參考發揮。

董事會召開股東會後主管機關 再許可股東自行股東會案例分析(下)

王文士

四、股東經主管機關許可自行召集股東會得決議之事項，以主管機關許可之提議事項為限

股東依公司法第173條第1、2項規定向董事會請求召開股東臨時會必須載明提議事項及理由，而主管機關許可該等股東自行召集股東臨時會亦應載明許可之提議事項。因此，股東嗣後自行召開東臨時會得討論及決議之事項亦以主管機關許可之提議事項為限，逾越許可提議事項範圍之決議無效，此依經濟部函釋【註13】：「按少數股東之召集權，因設有以經主管機關許可之條件，以便主管機關審酌其提議事項及理由，俾憑以決定有無由少數股東召集之必要。準此，少數股東報請主管機關許可召集股東會時，提議事項及理由為應備之要件，故其決議之事項應以許可召集之提議事項為限，對於許可召集之提議事項以外之事項為決議，為無效之決議。最高法院92年度台上字第1174號判決參考。」

五、上訴人提起上訴主張之事實及理由

(一) 股東臨時會未經董事會決議召集，逕由董事長召集係屬召集程序違法，並非當然無效：

依最高法院78年度台上字第1573號判決意旨，公司董事長縱未依正常程序，先行召集董事會，由董事會決議召集股東會，而逕以董事長名義召集股東

會，亦僅屬召集程序違反法令而已，與無召集權人召集股東會之情形有別，尚難認係當然無效。

(二) 公司法第173條第2項規定之「15日內」乃訓示期間，違反者不生失權效果：

又公司法第173條第2項規定之「15日內」乃訓示期間，而非法定期間，縱逾此期間，亦不生失權之效果。上訴人董事於100年11月23日收受參加人請求召集股東臨時會之存證信函後，上訴人董事長即代表董事會於100年12月2日發出開會通知，定於同年12月15日召開，並將參加人所提議案全部列入議程。

(三) 立法之所以容許少數股東得申請自行召集股東臨時會，係以董事會不為召集為前提：

茲原告董事會既已依參加人之提案，另於100年12月31日召集股東臨時會，被告亦不否認其效力，則參加人當初請求召集股東臨時會之理由已不復存在，焉能再許可其自行召集。

(四) 外國人股東出席委託書未經駐外單位認證：

上訴人的大股東潘X慶欲代表新加坡商洛克莫私人有限公司出席之委託書，均未見相關駐外單位認證，股東名簿上亦無代表人記載，上訴人自無從認係合法代表。

(五) 被上訴人之抗辯前後矛盾：

被上訴人於原審102年1月2日準備程序既自承其僅考量解任董監事及重新選任董監事議案，因該部分會影響登記案，其餘議案非其考量範疇；惟被上訴人又稱其慮及要讓小股東有發言機會、公司虧損及負責人遭管收等情，而認有召集股東臨時會之必要性，前後矛盾。況上訴人之負責人陳X杏於101年3月1日遭裁定管收，但被上訴人早於101年1月19日即許可參加人召集股東臨時會，是被上訴人以此作為必要性考量之理由，係事後搪塞之詞。

(六) 參加人請求董事會召開股東臨時會之理由，係屬股東臨時會召集程序或決議方法之爭議，非屬董監事解任事由：

參加人請求上訴人董事會召集股東臨時會之存證信函所執理由（股東臨時

會有無合法通知參加人、出席股數有無瑕疵），均屬股東臨時會召集程序或決議方法瑕疵之爭議，非屬公司法所定董監事解任事由，參加人應依公司法第189條訴請撤銷決議或確認決議不成立，且參加人已向臺灣桃園地方法院（下稱桃園地院）提起確認股東會決議無效等訴訟（桃園地院100年度訴字第1642號），被上訴人自無另行許可召集股東臨時會之必要。

（七）公司法第173條之立法意旨係為保障少數股東，避免公司董事會違法或不當經營，又不召開股東會：

公司法第173條之立法意旨係為保障少數股東，避免公司不為召集或不能召集股東會，故所謂必要性，係指就小股東提案之事項確有召集股東臨時會之必要，而公司惡意不為召集而言，非指股東提案事項有無在股東臨時會通過。從而，參加人所提之解任董事及重新選任董監事等議案是否通過，或陳X杏有無長期控制公司、掏空公司資產、損害公司利益，均非被上訴人所應審酌之事項。上訴人提起確認原處分違法之訴訟，當有確認利益等語，爰求為判決先位聲明請求確認原處分無效，備位聲明請求確認原處分違法。

六、被上訴人抗辯之理由

（一）主管機關審核股東申請自行召集股東臨時會係先程序審查，再實質審查必要性：

主管機關審核少數股東依公司法第173條第1項請求召集股東臨時會之案件，應先就股東是否持有一定持股期間及比率以書面記明提議事項及理由請求董事會召集股東臨時會，及請求提出後15日內，董事會不為召集之通知等事項進行審查；符合後，再就其申請事由之必要性加以審查，並進行個案裁量。

（二）董事會召集之股東臨時會雖依股東請求討論提案，惟股東所提解任董事及重新改選並未通過，又依公司狀況有給股東召集股東會之必要：

董事會雖已依股東請求召開上開股東臨時會討論所提相關議案，惟該股東所提之解任董事及重新改選董監事等議案並未通過。所謂「未通過」，係指原告必須進行董監事實質改選，但改選結果被告(主管機關)並不介入。被告慮及小股東有表達意見之機會、公司虧損情形、負責人管收等不適任情形，而認有

召集股東臨時會之必要性，至於參加人是否有進入會場開會，屬公司法第189條召集程序問題。

(三) 被告接獲參加人提出原告代表人掌控狀況，對原告相當不利，有許可自行召集股東臨時會之必要：

股東所提前揭8項議案，被告僅考量解任股東會選任之董事及監察人，及重新改選董事及監察人案，因該部分會影響登記案，其餘議案非被告考量範疇。經審慎檢視參加人所提出原告代表人陳X杏遭管收聲請書，陳情負責人有長期控制原告公司，掏空公司資產，損害公司利益之行為，顯有罔顧股東權益之虞，為防止公司不當經營，被告審酌仍認為有許可股東自行召集股東臨時會之必要性，遂以原處分許可參加人自行召集股東臨時會，核與公司法第173條第1項、第2項規定，及被告101年4月12日經商字第10102042760號函釋尚無不符。

(四) 被告既已許可參加人自行召集股東臨時會且參加人已據以召開股東會，則被告已無從撤銷該許可：

依被告所屬經濟部中部辦公室95年3月20日召開「研商盈X國際股份有限公司變更登記爭議事宜會議」之會議紀錄決議「二、本部許可自行召集股東會，該股東會既已召開完成，原賦予股東召集權之行政處分已執行完畢，無從撤銷。」準此，被告既已許可參加人自行召集股東臨時會，並於101年3月12日召開完成，賦予股東召集權之行政處分已執行完畢，即無從撤銷，核與公司登記申請案件之登記效力有別（公司法第12條規定參照）。

(五) 公司登記主管機關對公司登記案件僅負責書面形式審查：

復依最高行政法院92年度判字第833號判決要旨暨公司法第388條規定，僅形式上審查其是否「違反本法」或「不合法定程式」而已，倘其申請形式上合法，即應准予登記。參加人後續據以召開101年3月12日股東臨時會，並於同年月14日申請改選董事、監察人變更登記案，原告股東臨時會出席股數，公司法第165條第2項規定以股東臨時會之停止過戶日股東名簿記載之股數為依據，參加人持有股數核與被告經書面調查客觀事證不符，原告101年3月12日股東臨時會出席之股東所代表之股數有不足法定應出席之股數，為決議要件之

不成立，依公司法第388條規定，應否准變更登記，該另案前經被告以101年7月3日經授字第10132197570號函否准變更登記在案，原告藉此質疑攸關公司董監事認定爭議，係屬二事，不可混為一談等語。

七、最高行政法院判決【註14】得心證之理由

（一）先位之訴（確認行政處分無效之訴訟）部分：

1. 本件原告主張原處分具有行政程序法第111條第7款所稱「重大明顯之瑕疵」，經其請求被告確認原處分無效未被允許爰依行政訴訟法第6條第2項規定，先位聲明求為判決確認原處分無效。
2. 按行政程序法第111條：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」之規定可知，我國法制就行政處分之無效原因，採重大明顯瑕疵說，該條第1款至第6款為重大明顯之例示，第7款則為重大明顯之概括規定。所謂「重大明顯」，係指其瑕疵之程度，非但重大，且任何人一望即知；如其瑕疵非重大，或非明顯，即難指該行政處分為無效（最高行政法院95年度裁字第1444號裁定意旨參照）。準此，行政處分已有外觀形式存在，並對外發生法律上效力，自不宜輕易認定為無效之行政處分，必該處分有任何人一望即知之瑕疵，並達重大明顯程度，可認自始即確定不能發生法律效力者，始為無效行政處分。
3. 惟查，原處分在外觀上係以被告之名義作成，單由外觀形式觀察，並無一望即知之重大明顯瑕疵，至於原處分是否具有原告所稱前述瑕疵而無效，並非依當事人之主觀見解，亦非依受法律專業訓練者之認識能力判斷，而係依一般具有合理判斷能力者之認識能力決定之，亦即以一般人一望即知其瑕疵為判斷，則原告所述原處分究有何無效之事由，既均有待本院調查審理後始能判斷，故原處分縱具有原告所稱前述瑕疵，亦僅構成得否被撤銷之事由，並無一望即知之重大明顯瑕疵，明顯未至行政處分無效之程度。從而，原告先

位提起確認行政處分無效訴訟，並無理由，應予駁回。

(二) 備位之訴（確認行政處分為違法之訴訟）部分：

1. 按「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」「撤銷訴訟進行中，原處分已執行而無回復原狀可能或已消滅者，於原告有即受確認判決之法律上利益時，行政法院得依聲請，確認該行政處分為違法。」為行政訴訟法第6條第1項、第196條第2項所明定。而所謂即受確認判決之法律上利益，須因法律關係之存否不明確，致原告在公法上之地位有受侵害之危險，而此項危險得以對於被告之確認判決除去之者，始為存在。
2. 查原告提起本件訴訟時，其備位訴之聲明原為：「原處分及訴願決定均予撤銷。」然因參加人業已依原處分之許可，於101年3月12日召集股東臨時會，即原處分已執行完畢，縱本件原告勝訴，顯亦無回復原狀之可能，原告因而以原處分是否違法不明確，有致其法律上經營權受侵害之危險，而此項危險得以對於被告之確認判決除去，原告自有即受確認判決之法律上利益存在。是原告嗣於101年11月27日具狀，並於本院102年1月2日準備程序審理時變更備位訴之聲明為：「確認原處分違法。」，其訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變，且依行政訴訟法第6條第1項後段及第196條第2項之規定，應許為訴之變更，又被告及參加人對之並無異議，而為本案之言詞辯論，揆諸前揭規定，本院認為原告所為備位訴之聲明變更，洵屬適當，應予准許。
3. 公司法第173條第2項之規定既係於董事會不為召集股東臨時會之情形下，而由符合一定條件之股東報經主管機關許可後自行召集，則主管機關是否許可自行召集股東臨時會，允屬主管機關具體個案實質審查之行政裁量範疇，應由主管機關就與作成許可有關及具有重要性之事實，為適切之調查，並斟酌當事人、利害關係人所為之陳述，依論理及經驗法則，判斷事實之真偽，並據此作成是否許可自行召集股東臨時會之決定。
4. 參加人請求董事會召集股東臨時會，係於100年11月22日提出，而原告董事

會之董事陳X杏、陳X誠、潘X青等3人則於100年11月23日收受參加人之請求，故不論係100年12月15日發出之股東臨時會開會通知書，或於100年12月31日始召開之股東臨時會，因皆逾15日，已符合公司法第173條第2項所定「前項請求提出後15日內，董事會不為召集之通知時」之構成要件，因此，參加人自得報經主管機關被告許可後自行召集股東臨時會。

5. 參加人於100年12月19日請求主管機關被告許可其自行召集股東臨時會，係以陳X杏竊取參加人所有原告公司800萬股股份，遭檢察官起訴，另陳X杏所發召集通知，未載董事會報告公司虧損狀況案，刻意不理參加人提議該案之請求，又原告逾期未召開股東會，請求股東承認99年度之營業報告書、財務表冊及議決盈餘分派或填補虧損案，該公司財務狀況影響股東權益，且調查發現陳X杏等人涉及多項掏空公司之不法行為、違法改選董監事，有立即召開股東臨時會，回復公司經營管理秩序之必要等由為據。
6. 經被告斟酌參加人、原告之陳述，審認100年12月15日股東臨時會涉及無召集權人召集，且當日實質未開會即宣佈散會，此外原告董事會雖於100年12月31日召開股東臨時會，惟並未依參加人所提議案，進行董監事實質改選，慮及小股東有表達意見之機會，及原告公司虧損、負責人不適任情形，爰被告認有召集股東臨時會之必要性，而以原處分許可參加人自行召集股東臨時會，核其處分並無逾越權限或濫用權力，尚難遽爾謂有何違法情事可言。
7. 被告曾於臺北高等行政法院開庭時稱：「參加人潘X慶提供原告公司代表人不適任之相關證據，被告許可後，原告曾提出異議，經被告重新審視有無召集必要性，並將管收書內所載之內容列入審酌，而認101年1月19日之許可為適法」，益徵被告重新斟酌原告代表人陳X杏遭管收，涉有掏空公司資產、損害公司利益，罔顧股東權益之虞等行為，而為防止原告公司不當經營，仍認為有許可參加人自行召集股東臨時會之必要性，遂仍予維持原處分，經核於法亦無違誤。
8. 原告主張其自始並無不為召集或不能召集股東臨時會之情形，且於100年12月31日已合法召開股東臨時會，並就參加人請求之議案提出討論並為決議，被告自無准許參加人就相同議案再行召開股東臨時會之必要，而被告審查「申請事由之必要性」並非無限上綱，否則恐有以行政干預並介入股東間實

質糾紛之嫌，應非公司法第173條之立法目的云云，要屬其一己之見，所訴委無可採。並駁回原告先位聲明及備位聲明。

八、本文之評論

由於股份有限公司股東臨時會之召集權人，有董事會(公司法第171條規定)、少數股東經公司登記主管機關許可(公司法第173條第1、2及4項規定)、監察人(公司法第220條規定)、臨時管理人(公司法第208條之1規定)、重整人(公司法第310條規定)及清算人(公司法第324條規定)等，其餘並無召集股東會之權限。而且，召開股東常會或是股東臨時會依公司法第172條規定必須於一定期間前通知各股東，並於通知書上載明召集事由，可說是非常慎重的一件事，更不容許為私人一己之力，混水摸魚。因此在董事會召開股東臨時會為隱藏董事長一己不法行為，對股東請求召開股東臨時會之召集事由，部分故意不討論決議，都是權利之不當行使，違反民法第148條規定之誠實信用原則，主管機關當然為維護股東權益，可以在董事會召開股東臨時會後，再核准股東申請許可自行召集股東臨時會，公司雖然不服，提起行政救濟，也得不到行政院及行政法院之支持，而駁回訴願及行政訴訟，良有以也。

伍、結論

公司之實際經營權人要想持續掌握經營權，必須遵守法規，法遵成本不可少，更需一本誠實信用原則，為公司、股東、員工及利害關係權人之利益，甚至社會公益，盡最大努力，才能得到非經營階層股東之認同，持續掌有經營權，否則，水能載舟，亦能覆舟，股東為爭取自己之權益，會想方設法將經營階層的人拉下來，換一批值得信任的人繼續經營，這是本案例給我們的啟示。

【註1】：請參考：經濟部93年11月23日經商字第09302198910號函釋。

【註2】：請參考司法院司法業務研究會第三期之研究：「一、按董事、監察人由股東選任之（公司法第一百九十二條第一項、第二百十六條第一項），而股東會，除公司法另有規定外，由董事會召集之（公司法第一百七十一條）。則未經董事會決議，自非董事長可得逕行召集。所謂另有規定，係指繼續一年以上，持有已發行股份總數百分之三以上股份之股東，得以書面記明提議事項及理由，請求董事會召集臨時股東會，經提

出後十五日內，董事會不為召集之通知時，股東得報經地方主管機關許可自行召集（公司法第一百七十三條第一、二項）。及監察人認為必要時得召集之（公司法第二百二十條）等情形而言。

二、本件公司之改選董事及監察人，既未經董事會決議，或由少數股東或監察人循前開程序召集股東會為之。僅由常務董事某乙之名義召集股東會，係屬無權召集。從而其所召集之臨時股東會所為改選董事及監察人之決議，參照最高法院二十八年上字第一九一一號判例意旨，應屬當然無效。」

【註3】：請參考：經濟部98年12月17日經商字第09802168820號函釋。

【註4】：請參考：經濟部93年4月13日商字第09302055200號函釋。

【註5】：請參考：經濟部99年12月17日經商字第09902170450號函釋。

【註6】：請參考：經濟部80年4月19日經商字第207772號函釋。

【註7】：請參考：經濟部63年11月18日商29525號函釋。

【註8】：請參考：經濟部74年11月21日商50945號函釋。

【註9】：請參考經濟部65年3月8日商5891號函釋。

【註10】：請參考經濟部101年3月6日經商字第10102017930號函釋。

【註11】：請參考經濟部82年12月10日商230086號函釋。

【註12】：請參考經濟部83年6月8日商21080號函釋。

【註13】：請參考經濟部98年8月24日經商字第09802420550號函釋。

【註14】：請參考最高行政法院判決102年度判字第490號。



從馬偕新聞談技轉型 閉鎖性股份有限公司

陳文炯 會計師

壹、Headline

一〇六年末季，報上不斷出現馬偕醫療財團法人設立三家技轉公司掏空馬偕醫療財團法人的新聞，而間隔一段時間又現於熱門新聞事件上，且雙方人馬到法院按鈴申告，讓台灣基督長老教會總會的長老、牧師、議員、議長、教友與相關神職人員、律師、會計師、衛福部、司法單位與外界的醫療界朋友，看得霧嘎嘎，到底馬偕醫院發生了什麼事上了頭版新聞。

緣起於馬偕醫院參與投資三家技術移轉公司，而這三家技轉公司的態樣為「閉鎖性股份有限公司」，並經臺北市商業處准予設立。然被臺灣百合正義連線控告院方相關人員掏空醫院財產，自此拉開系列新聞事件。

貳、院方鼓勵醫師奮發研究的精神

馬偕醫師團隊有很多醫學上的研究，具有技術移轉的價值，為讓辛苦的研究團體得來不易研究成果能受到馬偕醫院適度的保護，並提高醫師繼續奮發研究精神，擬透過技轉公司平台與外界合作，此事於一〇五、一〇六年度董事會中皆有討論，馬偕醫院施院長並於一〇六年七月二十日在董事會中報告此事後，積極著手為馬偕醫療財團法人更好的未來尋求技轉公司。

參、分層負責與『分級授權』

依現代實務經營管理而言，分層負責與『分級授權』是必然之趨勢，所以，各大機關團體組織會依各主管階層之不同分層負責暨予分級授權，授與不同額度之權限，依台灣基

督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院權限而言，通常歸屬院長之權限為2000萬以內，皆屬院長之權限，合先述明。

肆、新聞熱點一：應否經董事會決議事項之探討

依「財團法人台灣基督長老教會馬偕紀念社會事業基金會馬偕紀念醫院董事會職權執行規則」所訂，第二條，董事會得分派董事會各常置小組及董事長，依各組特性及處理時效制定其權責。暨同法第三條規定，本規則分為：

- 一、組織制度規則。
- 二、人事。
- 三、合約簽訂。
- 四、財務。

皆符合現代管理之分層負責、分級授權的管理精神。

再依台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院所頒佈的『馬偕紀念醫院本院事工權限授權表』，得以區分合約、人事、庶務、財務等四個區塊。若以合約而言，係指馬偕紀念醫院的工程、採購、委任契約等其與技轉合約性質不同；再以財務而言，係指保全、稅捐、家具、儀器、設備修理與保養、醫療糾紛賠償等，亦非技轉合約性質。因此，技轉合約應屬院長得以裁決之項目。

若再退萬步而言，以事工權限授權表的財務第一項合約預付款於200萬元以上，未滿3000萬元，亦屬院長之權限。若再退億步而言，以同表的第十六項採購，資產申購物品一次採購金額200萬元以上，未滿3000萬，也是院長權限。

上述皆以馬偕紀念醫院的給付義務而訂，但此次馬偕醫療財團法人的商標授權，不僅得以授權這三家技轉公司，還可繼續授權給其他家公司(容後再述)。所以，本次以商標作價參與閉鎖性股份有限公司的增資，即是獲得60萬元的乾股，係屬尚未盡給付義務，即獲得乾股利益(乾股60萬小於授權給院長的資產權限200萬)，應屬院長權限而尚毋須送董事會審查與決議的範圍內。

伍、商標權(trademark)與商譽(reputation)屬性不同

- 一、本次參與技轉的閉鎖性公司增資，係以商標權(trademark)作價增資，非以商譽作價。
- 二、所謂商標權須經「中華民國經濟部智慧財產局」審核後，才核給商標註冊號數。而商



譽(goodwill、reputation)，毋須註冊，只發生在企業合併的會計分錄上。

三、經查截至中華民國一〇七年二月二十七日止，依中華民國經濟部智慧財產局的「中華民國商標註冊證」的商標註冊號數第01270320號、第01270603號、第01301240號的商標權人仍是台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院(MACKAY MEMORIAL HOSPITAL)所有，合先述明。

陸、新聞熱點二：以商譽(Goodwill .Reputation)登記為出資額可行嗎？

一、法有明定與修法理由

- 〔一〕民國九十八年五月五日公司法第一五六條第四項條文規定，「股東之出資除現金外，得以對公司所有之貨幣債權，或公司所需之技術、商譽抵充之；其抵充之數額需經董事會通過，不受第二百七十二條之限制。」得證明是可以出資的。
- 〔二〕民國一〇〇年六月十三日公司法對「商譽」的修法理由：鑒於商譽並非一種可以隨時充作現物之財產出資，僅係公司合併因支付成本高於其資產公平價值而產生會計處理之科目，不宜作為出資標的，爰刪除「商譽」二字。
- 〔三〕民國一〇〇年六月十三日公司法修法後條文規定，「股東之出資除現金外，得以對公司所有之貨幣債權，或公司所需之技術抵充之；其抵充之數額需經董事會通過，不受第二百七十二條之限制。」
- 〔四〕所以，不能用商譽出資其理自明。

二、法理上與實務上，馬偕與台大的商譽有無被侵權？

「馬偕醫療財團法人」是具有高度商譽是毋庸置疑的，而「馬偕」、台大等文字如作為公司名稱，有無侵犯其商譽呢？Ex.「臺灣馬偕壹號牛樟生醫有限公司(統編54515589)」、「大自然馬偕有限公司(統編55825816)」、台大土木工程管理顧問股份有限公司(統編24233850)、台大藥物流網科技股份有限公司(統編80136900)等以「馬偕」、台大為公司名稱，有無違法呢？秉公司法第十八條第一項規定，「公司名稱，不得與他公司名稱相同。二公司名稱中標明不同業務種類或可資區別之文字者，視為不相同」，是符合立法精神，經濟部准予設立並無違法，亦無侵權。

三、目的事業主管機關猶認是商譽出資

筆者於接受目的事業主管機關行政調查時，官員即提出馬偕醫療財團法人投資三家技

轉公司是用『Reputation』出資，會計師於簽證時有無盡審查之責任？當時，筆者也愣了一下；即答，公司法規定不能用商譽出資，我們會計師簽證也沒有簽商譽出資。

然官員更進一步提出，如果日後馬偕投資的三家技轉公司出了問題，可能會導致馬偕「Reputation」受損，請問會計師於簽證時是否有考慮到會計師的簽證責任？這個，我一下更答不出來。沈思片刻後回應，我們會計師簽證是依當時法令規定進行審查後才予以簽證。而心想一個會計師如當婚姻紅娘，還要包生子嗎？

實務上，馬偕醫療財團法人的商譽與馬偕技轉公司的商譽是隸屬二個不同法人個體的。走出會場後，心中還盪漾者，應不會有人誤解吧！而主管機關一再強調『Reputation』，且強調現在與以後『Reputation』的好、壞對馬偕醫療財團法人的影響與官員印象中是否無限擴大會計師簽證責任？

柒、新聞熱點三：3000萬的商標被賤賣48萬

一、商標權重點資訊與鑑價說明

眾所周知，商標所有權人與商標使用人間必須簽訂「商標權授權使用契約」，才能將產品打上授權商標，且於契約上要針對產品授權的種類、材質、型號、使用期限、發行區域等等要件進行討論，進而對被授權使用產品要確保商標授權金（License fee）與銷售回饋金（Royalty）的收取方式。取得明確必需要件之後，商標才有辦法進行鑑價。

二、被誣告的3000萬對否？

臺灣百合正義連線許代表所述3000萬是如何計算出來的呢？沒有用商譽出資，只有用商標出資的情況下，且沒有授權商標產品、不知使用材質、型號、沒有使用期限、未談發行區域等，所有必須要計算商標權價值的函數都沒有，正義連線的這3000萬是如何算出來的呢？得請正義連線進一步說明。倘尚不知道商標價值到底值多少？ex.值5000萬、3000萬、100萬亦或0萬元，即無賤賣可言。

捌、新聞熱點四：馬偕醫院被「掏空」了嗎？

一、台灣基督長老教會總會聲明稿第四點所述，劉董事長暨其所屬人員成立三家公司之行為，涉嫌『掏空』馬偕醫療財團法人及馬偕醫院，顯然為『強佔』教會財產，其行為違背其當初就任時所宣誓榮耀上帝、永續經營馬偕醫療財團法人、關懷社會等誓言，合先述明。

二、掏空的數字遊戲，常見是一方減少一方增加，少的是被掏空，這是最簡單不過的數

學。

- 三、今日台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人並未與三家技轉公司簽署上述的『商標權授權使用契約』，所以，還可將「馬偕」二字的商標權授與此三家技轉公司以外的公司，即還可再向第四家公司、第五家公司……等收取商標權的商標授權金（License fee）與銷售回饋金（Royalty），即可證明台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院的商標權沒有被掏空、沒有被強佔。
- 四、台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人於此三家公司係拿『乾股』，即未出一毛一分錢，就拿到三家公司20% 股權、25% 盈餘分配權還有董、監事三分之一的保障名額，即未有絲毫減少，反而增加利益，即不僅沒有減少資產，反而增加乾股，即非掏空。
- 五、退萬步言，若以公司名稱載明『馬偕』之字樣即有掏空馬偕醫療財團法人之嫌，則總會是否願意控告「臺灣馬偕壹號牛樟生醫有限公司(統編54515589)」、「大自然馬偕有限公司(統編55825816)」等公司罪責？

玖、新聞熱點五：公司『強佔』教會財產

一、強佔教會財產

台灣基督長老教會總會表示技轉公司涉嫌掏空馬偕醫療財團法人及馬偕醫院，顯然為『強佔』教會財產，其行為違背其當初就任時所宣誓榮耀上帝、永續經營馬偕醫療財團法人、關懷社會等誓言。合先述明。

二、公司強佔教會財產嗎？

經查中華民國經濟部智慧財產局的中華民國商標註冊證的商標註冊號數第01270320號、第01270603號、第01301240號的商標權人皆是台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院(MACKAY MEMORIAL HOSPITAL)。言而總之，從新聞登出到今天的商標登記所有權人並無任何異動，且馬偕二字尚可供其他家公司申請作為公司名稱，所以，有誰強佔教會財產？

三、所有權與使用權

以台灣基督長老教會馬偕醫療財團法人馬偕紀念醫院對這三張『中華民國商標註冊證』仍擁有100% 的所有權與100% 使用權，是什麼權利被強佔呢？

壹拾、比例原則¹之適用

比例原則被視為與憲法同樣位階之法律原則，國家為各種行政行為必須符合比例原則。比例原則可分為廣狹兩義，廣義之比例原則包括適當性、必要性及狹義之比例原則：A.「適當性」是指行為應適合於目的之達成，B.「必要性」則是指行為不超越實現目的之必要程度，亦即達成目的須採影響最輕微之手段。C.「狹義之比例原則」則指手段應按目的加以衡判，任何干涉措施所造成之損害應輕於達成目的所獲致之利益，始具有合法性。也就是國家若為達成某目的必須限制人民之權利，而達成該目的的手段有許多種時，必須選擇對人民侵害最小的那一種，此即為「必要性原則」。而即使是數種手段中對人民侵害最小的一種，還是必須衡量該手段與目的的關係，該手段所造成之損害必須小於其欲達成之目的所獲致之利益，此即為「狹義的比例原則」。法諺中亦說明「不能用大炮打小鳥」合先述明。

壹拾壹、馬偕醫療財團法人的轉投資必須符合醫療法特殊規定

依醫療法第三十五條規定，醫療法人對單一公司之投資額，不得超過公司實收股本之20%，合先述明；另依民國94年11月08日行政院衛生署衛署醫字第0940219014號函令，醫療法人其所有投資總額限制如下：

- 一、醫療法人淨值總額未達應有之資本額者，不得投資。
- 二、醫療法人淨值總額超過資本額，而未達資本額2倍者，得投資淨值總額超過資本額部分之40%。
- 三、醫療法人淨值總額超過資本額達2倍以上者，得投資淨值總額超過資本額2倍部分之60%。

即馬偕醫療財團法人如要參與技轉公司的增資，其限額不得超過技轉公司實收股本之20%，即技轉公司的80% 資本必須是非馬偕醫療財團法人所持有，即技轉公司一定是要與外界合作，透過異業結盟產生跨業綜效(Synergy)，一起打拼、開拓市場、共同承擔技轉的成敗責任。

¹瀏覽日期：107/2/14 https://yamo1.tw/note_book.php?bsid=10613¬eid=8458



壹拾貳、新聞熱點六：商標應否鑑價？是否符合比例原則？能否鑑價？

一、得以作價之比例為20%、作價金額60萬

依衛生福利部所訂醫療法第三十五條規定，醫療法人對單一公司之投資額，不得超過公司實收股本之20%，合先述明。正說明所有醫療法人的被投資公司的80%一定要由他人所持有，馬偕醫療財團法人最多只能持有20%。而以增資後的資本總額為100萬而言，馬偕醫療財團法人只有20萬，三家只有60萬。而鑑價費用之高昂顯與60萬，不符比例原則。所以，依一般經驗法則與比例原則是毋須為60萬的商標進行鑑價。

二、商標能否鑑價？暨鑑價的必須要件充足否？

商標如要鑑價，必須以具有商業價值的技術、實際產(商)品等進行授權的種類、材質、型號、使用期限、發行區域等等要件進行討論。但現階段只有取得技轉公司乾股，並無技術或產(商)品要談，條件相當欠缺，尚未達可以鑑價之地步，亦無鑑價之可能。

壹拾參、新聞熱點七：董、監事的迴避義務

一、因利害關係另選檢查人

依公司法第一四六條第二項規定，「董事、監察人如有由發起人當選，且與自身有利害關係者，前項調查，創立會得另選檢查人為之」。

二、股東對股東會的決議迴避的義務

依公司法第一七八條規定，「股東對於會議之事項，有自身利害關係致有害於公司利益之虞時，不得加入表決，並不得代理他股東行使其表決權。」

三、董事對董事會的決議迴避的義務

依公司法第二〇六條第二項規定，「董事對於會議之事項，有自身利害關係時，應於當次董事會說明其自身利害關係之重要內容。」並依第三項準用同法第一七八條。

四、有害於公司利益之虞時，不得加入表決。

利益迴避原則主要係規定董事對於會議之事項，有自身利害關係致有害於公司利益之虞時，不得加入表決，並不得代理他董事行使其表決權，若有違反則董事會決議歸於無效

。其理甚明，必須有侵害到公司利益時，必須迴避。本案商標仍可繼續授權的登記所有權人仍是馬偕醫療財團法人、且馬偕醫療財團法人仍可繼續對他家公司繼續授權，等同純獲得乾股，只有利益，沒有受害，應無利益迴避原則之適用。

壹拾肆、審計公報用語，得否「願意」用為背書？

依『本會計師並非依照一般公認審計準則查核，因此對 貴法人財務資訊整體是否允當表達，並不提供任何程序之確信。』此為會計師報告上的用語，而台灣基督長老教會總會卻說成係會計師「不願意」為馬偕醫療財團法人之財務資訊背書。

以我們會計師來看，這常見之用語為「本會計師並非依照一般公認審計準則查核，因此對 貴法人財務資訊整體是否允當表達，並不提供任何程序之確信。若本會計師執行額外程序或依照一般公認審計準則查核，則可能發現其他應報告事實。」得否說成，如果馬偕醫療財團法人願意再支付費用，再委任會計師做進一步查核，當可能發現其他應報告事實。即可能發現是不法事實，也有可能發現是合法事實呀！非「願意」或「不願意」呀！

壹拾伍、有關閉鎖性股份有限公司的小大事

- 一、依經濟部公司規定，公司登記資料上必須載明閉鎖性公司之字樣，所以，於股份有限公司變更登記表上是有載明的。然此要稍具商業常識的人才會知曉，一般社會人士尚不清楚，此與社團法人組織的「有限合夥」不同，宜有討論之必要。
- 二、閉鎖性公司股權規畫係可以設計特別股，本次馬偕醫療財團法人增資所取得的特別股佔全部股權的20%，但可以分配25%的盈餘，同時，給予保障董事三分之一席次的權利。此亦為本案規劃閉鎖性公司的特色，所以，會計師同道不難發現本案的特別股規畫係以『保障』『馬偕醫療財團法人』為出發點的設計，要讓馬偕醫院醫療團隊繼續發光、發熱又可獲得更合理的報酬，完全符合政府推動閉鎖性股份有限公司的宗旨。

（本文係作者個人見解，不代表本公會立場）



會計師實務：簽證業務指引

法令與業務

臺灣省會計師公會執業指引小組 彙編

1. 前言

會計師業一直是受政府法令及行業紀律要求最高標的行業，其執業的基本守則，就是隨時要確保自身超然獨立之精神，並秉其專門學識、技能，與公正、嚴謹立場，提供專業服務，針對相關業務之法令遵循程度提供相當之確信，是眾所皆知高度專業化行業。

其業務最主要特色即與公共利益息息相關，係因主要業務是對業者法令遵循提供服務，故必須熟稔政府法規政令，並配合行政機關作業；夾在業者及行政作業時間的壓縮下，就產生另一個會計師界的業務特色，就是加不完班的時間壓力。因長期法令加持及會計師業界自我規律，形塑出不可撼動之超然獨立的專業素養，素來倍受工商企業、社會大眾、政府及各界之信賴與倚重。

「委任與報價」之專題，已於上年度第270、271、272及273號季刊刊登完畢。107年度本小組仍依照原定計畫推出「法令與業務」之專題，按會計師執業基本法規來源，說明會計師執業法源、服務種類及其效益，乃依其服務性質分為簽證業務、會計稅務、工商行政及其他業務等四個主題，陸續於274、275、276及277號季刊推出。

2. 執業法令

會計師行業主要特色依法令執行職務。根據會計師法第11條規定，會計師執行業務事件，應分別依業務事件主管機關法令之規定辦理；受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依主管機關所定之查核簽證規則辦理。前項查核簽證規則，應訂明會計師執行之查核程序、查核工作底稿、查核報告及其他應遵行事項。

在要執業期間，會計師主管機關及公會紀律，皆積極要求會計師熟稔有關業務相關主

管機關法令之外，還另訂持續進修辦法，要求執業會計師因應企業經營環境變化及政府法令之修法，加強專業進修提高服務品質。

根據會計師法第12條第二項及第13條第一項規定，訂定「會計師職前訓練及持續專業進修辦法」之第四條有關審計及相關服務應進修之基本法令涵蓋如下：

- 一、會計師法與其相關法規及實際案例。
- 二、會計師之法律責任及會計師職業道德規範。
- 三、公司法、商業登記法、企業併購法、工廠法、商標法等相關法規與工商登記及商標註冊實務。
- 四、商業會計法等相關法規與財務會計準則公報及帳務處理實務。
- 五、會計師查核簽證財務報表規則與審計準則公報及查核簽證實務。
- 六、證券交易法、期貨交易法等證券或期貨相關法規與實務。
- 七、稅捐稽徵法、加值型及非加值型營業稅法、土地稅法、遺產及贈與稅法等租稅法規與申報實務。
- 八、所得稅法、營利事業所得稅查核準則等相關法規與結算申報及查核實務。
- 九、公司資本額查核簽證實務。
- 十、行政程序法及行政訴訟法。
- 十一、評價準則公報及資產評價實務。
- 十二、其他與會計師執業相關之課程。

綜上所述，「法令遵循」及「持續進修」是會計師執業生涯中之重點，將分別於2.1及2.2，就這兩個面向說明法令及公報要求。

2.1 法令遵循

會計師受託查核財務報表時，對受查者是否遵循法令之考量，應依審計準則公報第29號「法令遵循之考量」規定辦理。該公報之內容包括：受查者管理階層遵循法令規定之責任，查核人員之責任，查核人員對遵循法令之考量，查核人員發現可能存有未遵循法令事項時之查核程序，未遵循法令事項之告知，終止受任，及前任與繼任會計師間之聯繫。

該公報所稱「未遵循法令事項」，係指受查者業務經營涉有違反法令規定之情事，其型態包括應作為而不作為，或不應作為而作為。此類事項，不論故意與否，凡以受查者名義或以其管理階層或員工之名義代表受查者所從事者均屬之，但不包括管理階層或員工個人從事與受查者業務經營無關之不當行為。不同法令對財務報表有不同之規範，某些法令規定企業財務報表之形式、內容、應認列金額或應揭露事項；某些法令則規定企業得從事之業務範圍。某些行業如金融業受較多法令規範；某些行業如買賣業則受較少法令規範。

受查者如未遵循法令規定，可能導致罰鍰、賠償、停業等對財務及營運有重大影響之後果。會計師如因特定法令之要求而須提出報告，說明受查者是否遵循特定法令規定時，均應針對是否遵循該法令加以查核。

會計師於規劃查核工作時，應適當瞭解與受查者有關之法令，及受查者如何遵循該等法令，並應特別注意受查者如不遵循即可能導致停業或結束營業之法令。於查核時應取得客戶聲明書，由受查者聲明已將編制財務報表須考量之所有已知未遵循或可能未遵循法令規定之情事告知查核人員，除非已取得反證，否則得作成受查者已遵循有關法令規定之假設。

若查核時認為受查者可能存有未遵循法令事項時，應與受查者管理階層討論，並將其內容及討論過程作成書面紀錄，如有相關文件或其影本，應一併列入；會計師如認為最高管理階層或董事長涉及未遵循法令事項或知悉而未採取必要之改正行動時，不論該事項對財務報表之影響是否重大，應考量是否終止委任。

2.2 持續進修

針對「會計師職前訓練及持續專業進修辦法」之第4條有關審計及相關服務應進修之基本法令，全國聯合會應依前項內容、會計師執行業務需求及國際會計師進修標準，規劃會計師持續進修課程。

依該辦法第11條之規定，會計師持續專業進修，採進修小時法，由全國聯合會專業教育委員會設檔登記管理。其每一年度最低進修小時不得低於四十小時，承辦公開發行公司財務簽證之會計師，每年須進修第10條第一、二款(全聯會專教會講習)14小時，第三至九款合計26小時，非承辦公開發行公司財務簽證之會計師則減半計算。有應補修之未完足時數者，於新年度已進修之時數，應優先抵補之。首次申請執業登記之當年度，不適用第一項及第二項最低進修時數之規定。

依該辦法第13條之規定，若不符第11條規定之最低進修時數之會計師，全國聯合會應於次年三月底前個別通知請其於三個月內完成補修，屆期未完成補修者，應報請主管機關停止其執行業務；自停止執業之日起一年內未完成補修者，全國聯合會應於屆期後二個月內報請主管機關撤銷或廢止其執業登記。

3. 簽證業務

經濟活動是指在一定的社會組織與秩序之下，人類為了求生存而經由勞動過程或支付適當代價以取得及利用各種生活資料的一切活動，沒有信用制度，經濟活動就不能成立。

支持企業信用最重要的對外資訊就是「財務報告」，主要包含經營績效的綜合損益表及財務狀況的資產負債表等財務報表，而這些財務報表之會計記錄是否無誤，業務及財務狀況是否公允表示，依法令規定必須經由超然獨立的第三者-會計師的簽證，才能取得社會大眾的信賴。

依據會計師法第39條，會計師得執行財務報告或其他財務資訊之簽證。該簽證種類主要包括：公司成立或資本變更時的「資本額查核簽證」、每年五月底營利事業所得稅結算申報的「稅務簽證」及針對經營效及財務狀況報表是否允當表達之「財務報表簽證」，均為會計師專屬業務，非會計師不能出具簽證報告！

根據會計師職業道德規範公報第一號第廿七條規定，會計師執行業務必須恪遵會計師法及有關法令與會計師公會訂定之各項規章。故按其法規定將會計師簽證法令與業務關係，分為以下五類說明：

- 一、財務簽證(含融資簽證、公開發行公司簽證、證券商財務簽證及其他財務簽證)
- 二、稅務簽證(含結算申報簽證、未分配盈餘簽證、營業稅退稅簽證及其他稅務簽證)
- 三、公司資本額簽證(含公司設立資本登記及增資、減資、合併、分割...等資本額變更登記)
- 四、客戶委託之專案簽證
- 五、其他

3.1 財務簽證

會計師受託查核簽證財務報告，除其他法律另有規定者外，依主管機關所定之查核簽證規則辦理。前項查核簽證規則，應訂明會計師執行之查核程序、查核工作底稿、查核報告及其他應遵行事項。

3.1.1 法令依據

財務簽證俗稱財簽，係針對商業會計法等相關法規與一般公認財務會計準則等公報編製而成的財務報表簽證。此項簽證係會計師對財務報表是否按一般公認會計原則編製並基於重大性之考量，對財務報表是否允當表達表示其意見，該項確信可提高財務報表之可信度，協助報表使用者妥適的運用該資訊。

財務簽證之對象，依其主管機關所訂定之相關法令規定說明如下：

一、一般企業

從「資本面」強制要求財務簽證之法令，係依據「公司法」第20條第二項之規定，公司資本額達中央主管機關所定一定數額以上者，其財務報表，應先經會計師查核簽證；其簽

證規則，由中央主管機關定之。但公開發行股票之公司，證券管理機關另有規定者，不適用之。另依經濟部九十商字第09002262150號函訂定，實收資本額達新臺幣三千萬元以上之公司，其財務報表須經會計師查核簽證後，送請股東同意或股東常會承認。

從「負債面」強制要求財務簽證之法令，係依據「中華民國銀行公會會員徵信準則」第18條第一項第一款規定，會員對授信戶提供財務報表或資料，已經會計師查核簽證或加蓋稅捐機關收件章之申報所得稅報表（或印有稅捐機關收件章戳記之網路申報所得稅報表），或附聲明書之自編報表者為準。但辦理本票保證依法須取得會計師查核簽證之財務報表，及企業總授信金額達新台幣三千萬元以上者，仍應增提會計師財務報表查核報告。

二、公開發行公司簽證

依「證券交易法」發行有價證券之公司，應於每營業年度終了後四個月內公告並向主管機關申報，經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之年度財務報告。其除經主管機關核准者外，應於每半營業年度終了後二個月內，公告並申報經會計師查核簽證、董事會通過及監察人承認之財務報告，並於每營業年度第一季及第三季終了後一個月內，公告並申報經會計師核閱之財務報告。

上述公開發行及上市上櫃公司之財務報表簽證，須依據「證券交易法」第36、37條及「會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則」等有關法令規定辦理，並且由依「會計師法」第15條規定的聯合或法人事務所之執業會計師二人以上共同查核簽證，即是業界所稱的「雙簽」。

三、證券商財務簽證

依據「證券交易法」第63條規定之證券商財務簽證，準用公開發行公司簽證。

四、學校財務簽證

依據「私立學校建立會計制度實施辦法」第12條之規定，私立學校應於每一會計年度開始前，預估下一年度財務收支情形，擬編預算，提經董事會審核通過後，於每年七月底以前函報主管教育行政機關備查。會計年度終了，應即編製決算，將財務報表委請經教育部認可之會計師查核簽證，並提經董事會通過後，於每年十一月底以前函報主管教育行政機關備查。

教育部認可之會計師查核簽證，係指依「會計師查核簽證學校財團法人及所設私立專科以上學校財務報表應行注意事項」之規定，經教育部認可之聯合或法人會計師事務所之開業會計師二人以上共同查核簽證財務報表，且該項簽證教育部得視需要委請其他會計師事務所複核。

另依該辦法第5條規定，簽證會計師不得有下列情況：

- (一)最近三學年內曾在受查核之學校法人及所設私立學校專（兼）任教職或董事。
- (二)連續五學年查核同一學校法人及所設私立學校。
- (三)兼任學校法人及所設私立學校諮詢及相關顧問。
- (四)接受委託查核學年之前三學年內曾受會計師懲戒委員會懲戒並公告確定。

五、醫療法人財務簽證

依據衛生署97年10月22日發布之「醫療法人財務報告編製準則」第29條規定，醫療法人之財務報告，應經會計師查核簽證，並出具查核意見書。

六、財團法人

依各業務主管機關之相關規定辦理。

七、多層次傳銷業者

依據「多層次傳銷管理辦法」第17條第二項規定，多層次傳銷事業資本額達公司法第20條第二項所定數額或其上年度傳銷營運業務之營業額達主管機關所定數額(新台幣1億元)以上者，前項財務報表應經會計師查核簽證。

八、其他法規規定需簽證之行業

依據各行業目的事業主管機關所訂定之法規，要求財務報表應經會計師查核簽證之行業。

3.1.2 財簽效益

財務簽證除了「財務報表經會計師查核簽證後具有公信力，可提供利害關係人最恰當資訊」之目的外，還會有其他效益如下：

- 一、公司、機關、團體等可藉由會計師查核簽證，核對銀行存、借款及各項資產負債金額正確性，以減少會計發生舞弊之可能性。
- 二、透過財務查帳過程，同時審視企業之內控制度及會計制度，給予改善之建議。
- 三、查帳時對企業進行之財務分析，給予企業經營管理之策略分析及經營改善建議。
- 四、企業之財務報表，經過會計師之查核簽證後具有公信力。對內可提供利害關係人了解企業經營的資訊；對企業外部使用者的投資或交易的延續，提供可參考之資訊，藉此作正確的判斷。

3.1.3 業務來源

依法令規定及財務簽證效益加持下，可以分析出財務簽證的業務對象，重新整理出業務



來源脈絡，一般而言，以下情況需經會計師財務簽證，也是會計師主要服務對象：

- 一、公司之資本額達新台幣3,000萬元，依法規定財務報表需經會計師簽證。
- 二、公司向金融機構授信額度達新台幣3,000萬元，金融機構會要求公司提供經會計師簽證之財務報表。
- 三、公開發行以上之公司，依法財務報表需由經主管機關核准之聯合會計師事務所二位會計師查核簽證。
- 四、私立學校年度財務報表，應經符合主管教育行政機關規定之會計師查核簽證。
- 五、教育財團法人，總資產超過1億元或年收入超過1,000萬元，應將財務報表委請會計師進行財務報告查核簽證。

3.2 稅務簽證

稅務是所有經營者關注之焦點，因為企業納稅大都採用所得申報制度。課稅所得是根據所得稅法及公正妥當的商業會計之慣例來計算企業利益，是由經營者自動計算課稅所得，自動申報繳納稅金，所以經營者須自行負擔正確計算納稅之義務，與經營者創造股東最大經營利益責任，相互牽扯，動輒得咎。

此外，公司組織等營利事業之會計基礎採權責發生制，依權責發生制之要求，任何已發生但尚未實現之收入，均應作調整分錄列計收入課稅，企業每有疏忽於此，就逕行被視為漏稅，加上稅法規定極為繁細，應行而未行之事，常有重罰，需要稅務之專門人員服務，以免造成企業經營無效率。

財政部有鑑於「會計師超然獨立的身分及審計專業能力」，所以授權會計師作稅務代理人及稅務簽證，協助企業面對日新月異的稅務行政與經營之稅務問題，避免疏忽漏稅，並享有稅法上種種權益，讓企業的業務發展能搭配適當的租稅規劃，穩穩當當地掌握經營成果。

3.2.1 稅簽與法令

稅務簽證俗稱稅簽，顧名思義就是為了稅務申報所衍生的簽證，包含營業稅及所得稅。營業稅簽證包含直線扣抵法簽證及營業稅零稅率、固定資產退稅及營業人因申請註銷登記申報退還溢付營業稅額，經會計師查核簽證者，得申請列為先退後審案件專區，屬於專案簽證，並非年度財務報表簽證，故本小組所稱之稅務簽證係指營利事業所得稅簽證。其相關法令如下：

- 一、依所得稅法第102條規定，在一定範圍內之營利事業，其營利事業所得稅結算申報，應

委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報;其辦法由財政部定之。

二、依營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法第3條規定，下列各營利事業，其營利事業所得稅結算申報，應委託經財政部核准登記為稅務代理人之會計師查核簽證申報：

- 1、銀行業、信用合作社業、信託投資業、票券金融業、融資性租賃業、證券業（證券投資顧問業除外）、期貨業及保險業。
- 2、公開發行股票之營利事業。
- 3、依原獎勵投資條例或促進產業升級條例或其他法律規定，經核准享受免徵營利事業所得稅之營利事業，其全年營業收入淨額與非營業收入在新臺幣五千萬元以上者。
- 4、依金融控股公司法或企業併購法或其他法律規定，合併辦理所得稅結算申報之營利事業。
- 5、不屬於以上四款之營利事業，其全年營業收入淨額與非營業收入在新臺幣壹億元以上者。

三、依據「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條第一項規定，財產總額或當年度收入總額達新臺幣一億元以上之教育、文化、公益、慈善機關或團體，其本身之所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅者，除應符合前項各款規定外，並應委託經財政部核准為稅務代理人之會計師查核簽證申報。

3.2.2 稅簽效益

公司之報稅資料經會計師查核簽證後，可避免因不熟悉稅法而違法受罰及繳交不合理的稅負。另依所得稅法第102條第三項之規定，營利事業之營利事業所得稅結算申報，委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得享受本法對使用藍色申報書者所規定之各項獎勵。一般而言，委託會計師稅務簽證效益彙整說明如下：

- 一、交際應酬費用限額較高，依據所得稅法第37條及營利事業所得稅查核準則第80條規定。
- 二、前10年虧損扣除，依所得稅法第39條第1項之規定，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。
- 三、暫繳稅額不適用按其上年度營所稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額，直接試算當年之

前半年所得，並按當年稅率納稅。依據所得稅法第67條第3項之規定，公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以當年度前六個月之營業收入總額，依本法有關營利事業所得稅之規定，試算其前半年之營利事業所得額，按當年度稅率，計算其暫繳稅額，不適用第一項暫繳稅額之。

- 四、未分配盈餘課稅，依據所得稅法第66~9條第2項規定，稅後純益為會計師查定數，且次一年度虧損經會計師查核簽證，稅後純益得減除以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。
- 五、商品盤損，依據營利事業所得稅查核準則第101條規定，已於事實發生後三十日內檢具清單報請該管稽徵機關調查，或經會計師盤點並提出查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告，經查明屬實者，應予認定。
- 六、商品報廢，依據營利事業所得稅查核準則第101條之1規定，可依會計師查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告，並檢附相關資料核實認定其報廢損失者外，應於事實發生後三十日內檢具清單報請該管稽徵機關派員勘查監毀，或事業主管機關監毀並取具證明文件，核實認定。
- 七、固定資產報廢，依據所得稅法第57條及查核準則第95條第10款之規定，除可依會計師查核簽證報告或年度所得稅查核簽證報告或提出經事業主管機關監毀並出具載有監毀固定資產品名、數量及金額之證明文件等核實認定外，應於事前報請稽徵機關核備，以其未折減餘額列為該年度之損失。但有廢料售價之收入者，應將該售價作為其他收益。
- 八、書面查核認定，依據會計師代理所得稅事務辦法第14條規定，稽徵機關對於會計師依本辦法代理所得稅簽證申報案件，除對所提供之查核報告、查核工作底稿以及其他有關表報說明尚有疑問或認為尚有應行查核事項，得向該會計師查詢，或通知會計師限期補具查核說明文件，或通知會計師向委託人調閱帳簿文據並備詢說明外，應就書面查核認定。但會計師逾期末提送帳簿文據或喪失稅務代理人資格，或其他原因致無法通知時，稽徵機關得直接向該委託人調取帳簿文據查核。稽徵機關得視人力許可，對前項書面查核認定案件，定期實地抽查，惟經實施評鑑績優者，其受託代理查核簽證申報之案件，得免予抽查。

另外，會計師稅務簽證帶來企業品質提升優點如下：

- 一、藉由會計師全面及國際化之規劃，避免稅負浪費。

- 二、避免因複雜稅法導致法令誤解或未遵循之處罰損失。
- 三、與國稅局專業之溝通，節省企業工作時間與避免人力浪費

3.2.3 業務來源

依法令規定及稅務簽證效益加持下，可以分析出稅務簽證的業務對象，重新整理出業務來源脈絡。一般而言，以下情況需經會計師財務簽證，也是會計師主要服務對象：

- 一、公司全年之營業收入淨額及非營業收入在新台幣一億元以上者，年度營利事業所得稅不得採用書面審核方式申報，應由會計師事先查核、提示稅法上之規範或逕行輔導，以排除不必要的稅務風險。
- 二、公司所得稅申報採用會計師簽證申報方式，可降低被稅捐機關查帳之機率。
- 三、公司如有虧損，在虧損及申報年度採用會計師簽證申報方式，可在往後十年內有所得之年度虧損扣抵以減少課稅所得額。
- 四、教育、文化、公益、慈善機關或團體財產總額或當年度收入總額達新台幣一億元以上者，須委託會計師查核簽證申報，方可享有免納所得稅之優惠。

3.3 資本簽證

依公司法第7條規定，公司申請設立登記之資本額，應經會計師查核簽證；公司應於申請設立登記時或設立登記後三十日內，檢送經會計師查核簽證之文件。

依公司法第7條第三項規定訂定「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第2條第一項規定，公司申請設立登記或合併、分割、收購、股份轉換、增減實收資本額等變更登記，應依本辦法編製資本額變動表及依案件性質備具相關附表送交會計師查核。

3.4 專案簽證

專案審查之目的，係會計師根據法令或準則，對受查者之聲明，基於重大性之考量，是否允當表示其意見，例如內部控制有效聲明。依據審計準則公報第28號「特殊目的查核報告」，係指查核下列各款所提出之報告：

- 一、依據其他綜合會計基礎所編製之財務報表。
- 二、財務報表內特定項目。
- 三、法令規定或契約約定條款之遵循。
- 四、依遵循法令或契約約定方式之財務表達。
- 五、按特定形式表達之財務資訊。



六、簡明財務報表。

會計師於接受特殊目的查核工作之委任時，宜於委任書中訂明工作之性質、查核之依據，與報告之內容。規劃查核工作時，會計師應瞭解查核報告之用途及可能之使用者。為避免查核報告作為原定目的以外之用途，查核報告意見段後得另加一說明段，說明出具報告之目的及其使用之限制。

3.5 其他簽證

其他簽證業務，係指不對受查者財務資訊是否允當表達提供任何程度之確信，所提出之報告如下：

- 一、財務報表之核閱。
- 二、依委任人與會計師雙方約定程序之查核。
- 三、代編財務報表。
- 四、僅對法令規定或契約約定條款遵循之查核。
- 五、其他會計事項查核簽證。

4. 結論

會計師簽證服務屬會計師專屬業務，非會計師不得出具簽證報告，若由經營者自己證明報告，或非法令授權之第三者認證，皆不是合法之簽證報告。

2017兩岸四地涉稅服務論壇 會議紀要

蔡佳峻會計師 嘉威聯合會計師事務所

「第四屆兩岸四地涉稅服務論壇」於2017年10月27日在澳門美高梅酒店舉行，兩岸四地對於本屆論壇的參與程度相當熱烈，中國、香港、澳門及台灣合計超過百人出席本次論壇。兩岸四地涉稅服務論壇每年由中國註冊稅務師協會、澳門稅務學會、香港稅務學會及臺灣省會計師公會輪流主辦，今年由澳門稅務學會主辦，而明年將移師回台灣主辦。

本屆論壇主題為「共同申報準則（CRS）的涉稅影響」，來自兩岸四地的會計師、稅務師同道們共同探討了「共同申報準則（CRS）的涉稅影響」這個時下大家最關心的議題。本次論壇出席的貴賓包括，東道主澳門稅務學會的黃慧斌理事長、中國註冊稅務師協會的宋蘭會長、香港稅務學會的陳頌偉會長以及臺灣省會計師公會的黃奕睿理事長。而本次論壇的主講者則有澳門財政局代表吳保民先生、香港稅務學會理事王思敏先生、中國註冊稅務師協會趙衛剛先生及田雯燕女士，臺灣部分則由省公會國際及兩岸服務委員會副主任林宜賢會計師與稅制稅務委員會蔡佳峻會計師代表。

開幕致詞

澳門稅務學會黃慧斌理事長在開幕致詞中提到，全球反避稅手段聯合齊發的時代已經到了，隨著稅務資訊的交換，對於惡意偷稅逃稅，會有比較大的遏制，納稅人不誠實申報境外收入被發現的機率大大提高。共同報告準則（CRS）的本質是稅務問題，施行CRS的最終目的是為了加強稅收徵管，打擊跨境逃避稅。



澳門稅務學會黃慧斌理事長



中國註冊稅務師協會宋蘭會長

中稅協的宋蘭會長致詞時則表示，中國版CRS的出台，雖帶來新的挑戰，卻也為稅務專業服務業帶來難得的發展際遇。稅務師在中國CRS專業服務方面大有可為，可以協助金融機構進行CRS合規工作，包括制訂盡職調查實施計畫、協助改善相關業務流程和系統等。此外，亦可協助納稅義務人判斷其稅務居民身份，並對其潛在的稅務風險進行評估，提高其納稅遵從度。

香港稅務學會陳頌偉會長也跟大家分享，香港最近的情況：開公司易，開銀行戶頭難。香港銀行對於非香港居民所擁有的銀行帳戶或新帳戶的申請進行非常嚴格的審查，讓香港一向歡迎外國投資者的形象受到影響。



香港稅務學會陳頌偉會長(右)



台灣省會計師公會黃奕睿理事長(右)

台灣省會計師公會黃奕睿理事長則建議，企業應改變過去思維，避免不當的租稅規劃，應回歸經濟實質，考量調整投資架構、營運策略及交易模式，以符合國際規範，避免遭受制裁。而會計師及稅務師應協助客戶瞭解CRS的規定，並做好全球反避稅趨勢下的稅務風險管理。

專題演講內容摘要

中國註冊稅務師協會代表

趙衛剛先生以「CRS, A Big Picture全面把握CRS」為題，建議大家在面對CRS的時候，應該站在更高的制高點來全盤思考，避免產生盲人摸象的狀況。而中國國家稅務總局已於2017年5月，會同其他五大部門共同發布《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦

法》，自2017年7月1日起施行，並將於2018年9月份進行首次對外交換非居民金融帳戶涉稅信息。

趙衛剛先生提醒，許多中國人雖然已經移民他國，但仍在中國境內擁有收入與資產，在CRS稅務資訊自動交換制度之下，其稅務風險將大幅提高。而面對CRS的核心解決辦法，便是透過稅務籌劃來解決，其中，稅務居民身份更是一個非常重要的關鍵，此外像是持有架構、金融產品、其他投資、轉移資產或關閉帳戶也是可能的解決方案之一。



中國註冊稅務師協會田雯燕女士

田雯燕女士則以「共同申報準則全面看」為題，向大家介紹CRS的出台背景，CRS係源自於美國FATCA法案，兩者雖有許多相同點，卻也有不少相異之處，例如信息交換模式之不同及金融資產帳戶限額不同等。接著對大家講解了中國實施CRS後，金融

機構的盡職調查程序，並舉了以下例子作說明：

李小姐是中國國籍（持有中國護照），在香港工作5年。其名下在香港匯豐銀行擁有50萬港幣的存款。李小姐在國內的中國銀行還擁有100萬人民幣的存款。在這種情況下，因為中國和香港都是CRS參與方，但是匯豐銀行和中國銀行在CRS規則下對於李小姐存款的合規要求不盡相同：

匯豐銀行

1. 需要識別該50萬港幣的帳戶人持有資訊。
2. 透過識別發現李小姐持有的是中國護照，國籍是中國，但是從稅法的角度，李小姐屬於香港的稅收居民。

結論：

在CRS下，金融機構只需申報外國稅收居民的帳戶資訊，因此匯豐銀行不需要將李小姐的資訊通過香港政府傳遞給中國政府。

中國銀行

透過識別該100萬人民幣的帳戶持有人資訊。經過盡職調查，中國銀行發現該帳戶持有人李小姐在境外居住，並聲明為香港稅收居民。

結論：

中國銀行必須按照CRS的規定將李小姐的個人基本資訊和100萬人民幣存款以及相關利息收入或其他與該帳戶有關的收入等資訊透過中國政府傳遞給香港政府。香港政府再根據自身的法律對其進行處理。



聚精會神的台灣代表們

香港稅務學會代表

王思敏先生向與會同道們介紹了香港稅務居民的定義，包括個人居民與公司居民之規定，並針對香港自動交換資料（AEOI）及共同匯報標準（CRS）最新發展，做以下說明：

香港CRS最新動態

- 2016年6月通過《2016年稅務(修訂)(第3號)條例》
- 2016年9月，香港稅務局公告《財務機構指南》供金融機構參考
- 金融機構將從2017年1月1日起按照CRS履行盡職調查程序
 - 2017/1/1開始：對新開帳戶開展盡職調查
 - 2017/12/31前：完成既有高淨值帳戶盡職調查
 - 2018/12/31前：完成既有低淨值帳戶和全部既有機構帳戶盡職調查
- 2017年6月通過《2017年稅務(修訂)(第2號)條例》
- 2017年1月，財務機構須辨識日本及英國這兩個稅務管轄區居民所持有的財務帳戶
- 2017年7月，財務機構須辨識其餘的申報稅務管轄區的須申報帳戶
- 2018年中，財務機構須把收集的資料（關於2017年的資料）傳送到稅務當局
 - 日本及英國居民：全年資料
 - 其餘申報稅務管轄區居民：半年資料
- ◆ 2018年9月，資料會被傳送到與香港已訂定安排作為交換資料基礎的申報稅務管轄區之稅務當局

王思敏先生也提到，截至2017年10月16日止，目前香港稅務局所公告的75個申報稅務管轄區當中，已經有15個國家或地區與香港完成稅務資訊交換協定之簽訂，而其餘65個應該也會在明年9月前完成簽訂。

澳門財政局代表



澳門財政局吳保民先生(右)

澳門財政局代表吳保民先生介紹了CRS在澳門的實施情況，《金融帳戶信息的通用報送標準及盡職調查程序》於2017年7月1日生效，內容完全採用OECD文本。2018年9月前澳門財政局將進行首次稅務資訊交換，然而澳門目前暫時沒有需要報送的稅務管轄區，尚在等待《多邊稅務行政互助公約》（MAAC）延伸適用到澳門特區。吳保民先生也提到CRS所帶來的諸多挑戰與影響，像是OECD的高標準要求（法規、電腦系統）、金融機構不瞭解CRS以及人力資源缺乏等等，這些都是我們要積極面對的問題。

台灣省會計師公會代表



台灣省會計師公會蔡佳峻會計師

蔡佳峻會計師以「一套CRS、兩項反避稅規定及對台灣企業家的三大影響」為題，介紹了台灣加入CRS的最新立法動態，依據今年8月份發布的「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」草案，台灣預計於2019年開始實施CRS，並於2020年9月進行首次稅務資訊交換。

此外，CRS對台灣企業家可能造成三大影響，分別是所得稅層面、遺產及贈與稅層面及資產保全層面。首先，因為CRS稅務資訊交換的實施，納稅義務人之大陸所得、海外所得將會攤開在陽光底下，並探討了台灣近期有關股利課稅改革與反避稅條款之交互影響；其次，符合台灣遺贈稅稅務居民身份者，其海外資產也應課徵台灣的遺贈稅，且若海外資產所在地也開徵遺產稅，更可能產生雙重課稅的問題；最後，新上路的洗錢防制法已將逃

漏稅捐列為前置犯罪之一，納稅義務人如因逃漏稅捐而觸犯洗錢罪，後果不堪設想，辛苦累積的財富恐無法妥善保全，不可不慎。



台灣省會計師公會林宜賢會計師

最後壓軸的講者是台灣省會計師公會代表林宜賢會計師，林會計師首先介紹台灣與兩岸四地以及國際間對於稅務資訊交換作法之差異進行說明，並以「在大陸長期工作擁有美國護照之台籍人士」將面臨三重課稅的案例，說明居住者身份之定義與CRS之運作模式。林會計師並結合了CRS與BEPS Action 3（受控外國公司）與Action 13（國別報告），為大家比較了CFC與Passive NFE的條件差異以及CbCR應申報成員名單與稅務資訊和CRS應申報人與金融帳戶資訊之差異。

林宜賢會計師認為，在全球反避稅的環境下，會計師或稅務師其實可以提供更多的服務，例如協助客戶辨識CFC或是Passive NFE，畢竟金融機構的判斷能力有限，會計師或稅務師可以居間協助客戶與金融機構進行協調溝通，避免被認定為Passive NFE；亦可協助客戶建立境外公司的實質營運功能，以降低未來CFC所造成的課稅影響。

座談討論

在論壇的尾聲上，澳門稅務學會劉燕冲理事與本次兩岸四地的講者們針對CRS與FATCA的異同、CRS與BEPS Action 13《移轉訂價文據與國別報告》之交互作用進行了討論，並對國家參與或不參與CRS的影響做了許多探討。為本次論壇畫下一個完美的句點。



由左至右分別為主持人澳門稅務學會劉燕冲理事、田雯燕女士、王思敏先生、趙衛剛先生、吳保民先生、蔡佳峻先生及林宜賢先生

結語

「兩岸四地涉稅服務論壇」為兩岸四地會計師及稅務師同道們建立了溝通與交流的平臺，藉由彼此間專業知識與實務的交流，每一位與會者皆帶著滿滿的收穫回家。最後，更要感謝我們省公會的大家長—黃奕睿理事長、張學志理事長、蕭珍琪理事長、郭聰達主委及多位理監事、會計師的付出與參與，當然還有我們辛苦的總幹事麗美，本次活動方能順利圓滿。

越南參訪行記

韋月桂會計師 戴伯凱會計師

因應目前國際化及新南向的推動，多數會計師的客戶均有境外投資意願，為提供客戶專業的審計及非審計服務，會計師必須時時提升自我專業知識及能力，充分了解各國的稅賦環境及經貿條件。為配合政府的新南向政策，並使會員了解南向重點國家的資訊，台灣省會計師公會、台北市會計師公會及台中市會計師公會於2018年2月1日至2月5日共同舉辦為期5日的越南參訪行程，由全聯會理事長陳富煒及省公會理事長黃奕睿二位領軍，並協同郭聰達、陳政廷二位主委、總幹事黃麗美及各公會的會員戴伯凱會計師、邱素蘭會計師、唐麗芬會計師、蔡淑真會計師及其公子曾奕瑄、韋月桂會計師及外子陳明源共計12位成員參與此行程。

越南是一個國人長期投資且投資意願相當高的國家，亦是東南亞投資經商的首選，但始終無緣造訪，很榮幸能藉公會活動一償宿願！

本次行程主要目的是安排成員拜會駐胡志明市台北經濟文化辦事處，了解台商於當地經商的現況、當地投資及稅務相關法令及越南投資最新的發展趨勢，並拜會當地KPMG越南所及馬來西亞會計師在越南設立的FINEX顧問公司，藉此了解當地會計師行業的執業環境及瞭解台灣會計師在此是否有新業務可以發展。

行前先初步了解越南環境及經濟概況，基本資料表如下：

地理位置	位於東南亞印度支那半島東岸。北與中國接壤，西接寮國、柬埔寨和泰國灣，東瀕南中國海和東京灣		
面積	331,410 平方公里(臺灣 9 倍大)		
人口	9,270 萬以上	人口密度	272 人／平方公里
與臺灣之時差	-1 小時	電話撥碼	+84(國家碼) (0)28(胡市)；(0)24(河內)
平均國民所得	越南 2,215US\$(2016 年) US\$2,200(2015) US\$2,028(2014)	GDP	US\$ 2,051 億(2016 年) US\$ 2,109 億(2015); US\$ 2,052 億 (2014)
通貨膨脹率	4.74%(2016 年) (2015 年 6.68%; 2014 年 4.09%)	失業率	2.3%(2016 年) (2015 年 2.31%; 2014 年 1.99%)
經濟成長率	6.21%(2016 年) (2015 年 6.68%; 2014 年 5.98%)	農業成長率	1.36%(2016 年) (2015 年 2.41%; 2014 年 3.49%)
工業暨營造成長率	7.57%(2016 年) (2015 年 9.64%; 2014 年 7.14%)	服務業成長率	6.98%(2016 年) (2015 年 6.33%; 2014 年為 5.96%)
幣制	單位:越盾	匯率	US\$1:VND22.431 (2017.09.01)
我國出口到越南 (越南海關)	US\$ 112.21 億 (2016 年) US\$ 109.93 億 (2015)	我國由越南進口 (越南海關)	US\$ 22.72 億(2016 年) US\$ 20.83 億 (2015)
越南進口總額 (越南海關)	US\$ 1,741 億 (2016 年) US\$ 1,656 億 (2015)	越南出口總額 (越南海關)	US\$ 1,766 億 (2016 年) US\$ 1,621 億 (2015)

2月1日一早出發前往越南，抵達越南已是中午，午餐過後立即驅車前往駐胡志明市台北經濟文化辦事處，隨即展開拜會行程，處長梁光中先生親自接待並簡報，參與成員尚有經濟組組長龔榮男先生、經濟組秘書黃王維先生、高級專員阮進成先生，KPMG越南所吳政諺會計師亦全程陪同參與。梁處長精闢詳盡介紹越南基本經貿資料、經貿投資現況、投資環境之優劣勢，重點臚列如下：

目前共有約5,000家台商企業在越南，並約有60,000名台籍幹部派駐越南，以往台灣佔越南投資的比例很高，但目前已落後中國及韓國，而中國的崛起，對越南有相當大的影響，比方說越南的農產品出口，中國即佔了百分之七十五的比例，對越南經濟有著舉足輕重的影響。雖然台灣在越南的投資比重，已慢慢式微，但由於台灣在越南的投資期間最早，許多人脈、關係及信賴程度，仍是其他國家不能相比的，這是台灣目前的優勢。

梁處長亦特別舉出台商的幾項危機與大家分享，第一，是企業二代接班的問題，相對於早年前進越南的廠商，有著努力奮鬥的精神，幾乎花了一輩子在越南生根，不只將越南當成投資標的，也對越南有著濃厚的情感，但是，目前這批第一代的企業負責人均年事已

高，已面臨接班的問題，但其第二代一般都不大願意前往越南接班，為了不讓一輩子的心血化為烏有，也為了照顧與企業一起成長的員工們等感情因素，因此，不得不將其努力一輩子的企業，在退休後轉賣給中國、韓國或日本等國家。

第二，是中高階幹部的被取代，早期台資企業駐越南，是看重越南當地人工、天然資源等條件，因此企業的主要中高階幹部多為台籍，但因為以往台灣人看越南的角度，總有貶低越南之意，因此有意願往越南深耕發展、並學習越南語言的台灣青年並不多，而由於目前越南的國際化程度提高，高等學歷人才增加，在語言的優勢及能接地氣等許多有利因素之下，許多的中高階職位已漸漸由越南當地人才所取代，其工作態度及知識甚至不輸於台籍幹部。

第三，是落地生根的覺悟，許多投資者或台籍幹部，不一定有意願至越南長期發展，認為到越南工作是三年、五年的時間，因此家人及生活重心皆在台灣，有空一放假也馬上就飛回台灣，而錯失了接地氣的機會；但相對於韓國政府及企業的態度，不但鼓勵韓國的企業及勞工至越南當地投資及工作，甚至為了配合越南當地的韓僑，在越南當地設置韓國學校，以方便服務當地的韓僑，而至越南工作的韓僑，更是選擇舉家一併搬遷至越南發展，韓資企業不但安定了韓籍幹部，也培養不少未來在越南的韓籍人才。

會計師的客戶們若是有意願至越南投資，往往會優先諮詢會計師的意見，上述幾點雖然與會計師的業務無直接關係，但是很清楚地點出至越南投資成功的關鍵因素，梁處長希望同道們在專業領域的意見提供外，也能將上述幾點至關重要的想法傳達給有意至越南投資的客戶。



拜會台北經濟文化辦事處，黃理事長致詞



處長梁光中先生親自接待並簡報



梁處長辦公室合影



台北經濟文化辦事處前合影

會後，全聯會理事長陳富煒及省公會理事長黃奕睿二位帶領下，全體成員至越南一家頗有特色的餐廳享用晚餐，餐廳腹地非常廣大，服務員須使用溜冰鞋送上餐點，在氣氛悠閒下，大家同樂，彼此分享，大啖美食，渡過美好的一夜。



腹地廣闊的溜冰鞋餐廳

次日用完早膳後，參觀了胡志明市著名的紅教堂、百年郵局、安東市場，感受越南是個朝氣蓬勃又充滿歷史文藝氣息的國家。下午則拜會KPMG越南所，由鄭宏俊會計師及吳政諺會計師接待，介紹越南的稅制及會計師行業在越南的發展，其簡介重點摘要如下：

一、越南稅制簡介：

(一) 營利事業所得稅：

(1)自2014年1月1日起一般營利事業所得稅由25%調降至22%，2016年調降至20%。企業年營業額不及200億越盾則適用稅率20%。

(2)凡投資在經社條件特別困難之地區、經濟特區、高科技園區等，及企業從事教育培訓、職訓、衛生、文化、體育、環保等社會化活動，所產生之營業額可適用為期15年10%的優惠稅。

(3)企業之虧損額扣除：發生虧損額可結轉至次年度，並得在應課營利事業所得稅之所得額中予以扣除，其結轉年限為虧損發生年度後5年。

(二) 個人所得稅(越南採分別所得稅制)：

(1)薪資所得部分：個人按月薪資所得超過900萬越盾起必須課稅(類似我國免稅額)，可以扣除每一扶養家屬360萬越盾(類似我國扶養親屬扣除額)，超過部分依下列稅率級距課稅：

級距	年均所得(越盾)	每月所得(越盾)	稅率(%)
1	未達6000萬	未達500萬	5
2	超過6000萬而未達1億2000萬	超過500萬而未達1000萬	10
3	超過1億2000萬而未達2億1600萬	超過1000萬而未達1800萬	15
4	超過2億1600萬而未達3億8400萬	超過1800萬而未達3200萬	20
5	超過3億8400萬而未達6億2400萬	超過3200萬而未達5200萬	25
6	超過6億2400萬而未達9億6000萬	超過5200萬而未達8000萬	30
7	超過9億6000萬以上	超過8000萬以上	35

(2)其他所得部分，採下列稅率課稅：

所得項目	稅率(%)
a)因資金投資而有之所得	5
b)因版權、經銷權加盟而有之所得	5
c)因得獎而有之所得	10
d)因繼承資產、禮品而有之所得	10
e)因資金轉讓而有之所得係以售價減購價及其相關合理費用而定； 因證券轉讓而有之所得，倘無法確定購價及其相關合理費用，則以售價為證券轉讓之所得	20 0.1
f)因不動產轉讓而有之所得係以不動產每次轉讓之價格減不動產購價及其相關費用； 因不動產轉讓而有之所得，倘無法確定購價及其相關費用，則以不動產轉讓價格為不動產轉讓之所得	25 2

(三) 加值型營業稅：

在越南境內製造、買賣交易及使用之貨物與勞務除免稅務，皆須課徵加值型營業稅，稅率分為三種：

- (1) 零稅率，外銷貨物及勞務、國際運輸等。
- (2) 5% 稅率，日常生活用水、未經加工之農產品、醫療設備器材、教學及學習用具教具等 14 項。
- (3) 10% 稅率，非屬前二項的一般稅率。

二、越南會計師事務所經驗分享，可歸納以下重點：

- (一) 越南人口超過9千萬，平均年齡不到30歲，勞動力充足，故中國、日本、韓國、新加坡、臺灣等國之投資人，陸續進入越南投資市場。而越南會計師事務所進入門檻高，事務所型態多為大型或中型，並無小型事務所，亦無記帳業。大型或中型事務所公費收入自然不低，例如設立案件服務費多在12,000元美金以上，帳務處理每月800元美金以上。
- (二) 越南執業最大困難就是主管機關對稅法的解釋，各地不同，課稅認定標準在平陽可適用，到了同奈卻有另一認定標準。
- (三) 外國會計師欲在越南執業，必須考取越南的註冊會計師執照，以往考試可以以英文作答，現為一律以越文作答；所以想在越南執業的道長們，須學好越文。

拜會KPMG越南所後，驅車前往在越南當地頗負盛名之 FINEX 顧問公司，它是由馬來西亞會計師Kevin主持，Kevin於15年前即認為越南是一個新興市場，多數華人前往投資設廠，但當地會計師事務所僅有少數人懂華語或英文，故Kevin決定前往越南開設顧問公司，為華人及外商提供顧問及帳務的服務，其收取公費水準雖不及KPMG事務所，但仍遠遠高於我國的公費水準數倍，或許這是促使Kevin到越南創業的誘因吧！

晚上，KPMG及FINEX與成員們一同用餐，互相分享執業的酸苦談，進一步熟知越南投資實務層面的林林總總，使我們對越南的會計師事務所及顧問公司有更深入的了解。



參觀百年教堂



拜會KPMG越南所



KPMG簡報



黃理事長(右)贈送KPMG紀念品



拜會FINEX顧問公司



FINEX顧問公司贈送紀念品

為緩解大家前二日馬不停蹄拜會的辛勞，公會安排二天至芽莊休憩。第三天飽覽芽莊、占婆廟，還體驗了泥漿浴、溫泉浴，其中芽莊曾舉辦過2008年世界小姐選美，當地國際觀光飯店林立，入夜後仍十分熱鬧；第四天搭船前往小島玩水，午餐過後搭纜車前往珍珠島樂園，由高空一覽芽莊風光，真是美麗。



享用道地的中越晚餐



海邊午餐配越南啤酒



有功夫熊貓的FEEL



芽莊的夜市人生



小島交通船



路人甲 & 乙



占婆廟前留影



珍珠島樂園

最後一天並無安排其他行程，早餐過後即搭車至國內機場轉至胡志明市國際機場候機返台，抵達台灣桃園國際機場已是晚間九點多。透過這次近距離的拜會參訪活動，觀察瞭解越南當地經濟脈動，確實有新的認識與體驗不一樣的「新越南」。



最後，這次越南之行要感謝梁光中處長、龔榮男組長、黃王維秘書、阮進成高級專員，KPMG越南所鄭宏俊會計師及吳政諺會計師、FINEX 顧問公司的Kevin會計師他們的熱情協助與接待；感謝全聯會理事長陳富煒及省公會理事長黃奕睿二位的全程照顧及經驗分享，亦感謝郭聰達、陳政廷二位主委及總幹事黃麗美所規劃的行程；還要感謝每一位參與的會計師及眷屬，因為有你們，越南之行充滿歡樂，期待往後能有幸再次參與公會舉辦之活動。

韓國五日樂活充電之旅

張秀鳳會計師

懷著雀躍的心飛往韓國第二大城及第一港口-釜山，釜山擁有四百萬人口，連接日本及西歐各國重要城市往來，因此成韓國對外最重要的貿易城市。班機抵達時已近中午時分，我們懷著愉悅的心情享受來自韓國的第一餐風味豬肉湯飯，韓國料理以清淡為主，少油膩，多辣味，餐廳提供無限量的泡菜飯，參觀了最大海底主題水族館，水族館中最具代表性的是長達80公尺，3千噸重之水塔，觀賞全長3公尺之大型鯊魚非常壯觀。海雲台一望無際的白沙灘應證釜山是海的美麗城市；APEC主題公園，2005年11月亞太經濟合作會議在釜山舉辦；國際電影展場是電影與公演藝術接軌的影像複合型文化空間；接下來我們到了世界最大規模百貨公司之新世界百貨，享受六星級奢華汗蒸幕全身通體舒暢，汗蒸幕是24小時開放，在這可以洗澡、蒸臉、睡覺、按摩，吃東西、看電視全部都可以在這裡完成，許多老人家把這裡固定為社交場所，也是年輕男女熱愛的約會好地點。晚餐是龍蝦一隻雞海鮮總匯加上當地特色蟬蛹，許多人驚呼連連而不敢嘗試。由於黃理事長奕睿因公務所以他搭下午班機釜山與我們會合，當天晚上蕭理事長珍琪為慰勞黃理事長的辛勞，特準備了宵夜韓式炸雞讓大家品嚐，結果甲、乙車沒說好，好多會計師都訂了滿滿的一大桌都是炸雞再加上啤酒真是一大享受。

第二天來到韓國唯一靠海的寺廟-海東龍宮寺；世界文



化遺產慶州-佛國寺，是新羅人把想像中的佛國及理想中的西方世界，搬到現實生活中的產物，寺廟裏還有幾株尚未凋零的櫻花，若是滿園都是櫻花盛開時一定是美不勝收；慶州塔是以新羅時代的大型木塔-皇龍寺9層木塔為主題設計的玻璃塔，由塔上俯瞰的普門旅遊區景色也非常美麗；世界最早的天文台-瞻星台建於七世紀，由362個石塊堆砌而成，據推測當時是借助底部的水鏡與窗口射入的光線來觀測天文氣象，由星象來決定國事，是新羅古老文化的象徵；雁鴨池，據韓國最古老的史書記載，新羅文武王14年命人在宮城裡挖一蓮花池並疊一座小山，種上花草還餵養珍奇動物，雁鴨池即是當時挖出的蓮花池，位於月城外側東北部；泰迪熊博物館，可愛的泰迪熊及恐龍勾起童年的記憶；最大規模與最悠久歷史的韓國代表村落-良洞民俗村是韓國慶尚北道慶州市江東面的一條村落，保留著朝鮮時代貴族氏族村落的建築和風俗。2010年7月31日，與安東河回村以「韓國歷史村落」的名義獲列入世界文化遺產名錄。良洞村內由多間傳統韓屋、草家屋及連綿一片的茂盛樹林所組成。此外在200年前名門世家榮耀先祖們的生活面貌仍流傳至今，古屋也保存約54戶左右，能一眼看盡朝鮮時代中期各種韓屋具有的傳統構造，黃理事長的臂力驚人看一下照片。



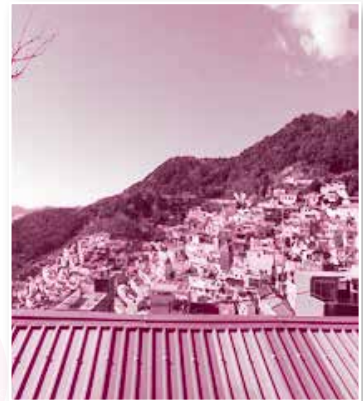
第三天來到馬飛亭壁畫村是Running Man拍攝地，被稱為大邱天下第一村的城市中的郊區，家家戶戶都彩繪了各式各樣美麗可愛的圖騰；大邱樹木園作嶺南圈的代表性樹木園，是保護和管理本土自生植物資源，提

高地區植物種類多樣性，並相關領域提供研究基地的生物資源研究機構；The ARC具有Architecture of River Culture及 Artistry of River Culture的涵義，只盛載關於天、地球與文化優雅且貼近幾何學與江河文化一切事物的建築與藝術品；韓方足浴體驗，

泡完後覺得好輕鬆；金光石街以已故的音樂才子-金光石的生活與音樂為主題，2010年11月起在其居住過的大鳳洞防川市場附近巷弄，由11組作家及中區廳一同打造了金光石街；東城鬧區亦稱中央通，是大邱最熱門的逛街及購物景點；鵝陽鐵路，蘇志燮歐巴主演的「噢，我的維納斯」就在榮獲「德國紅點設計大獎」(Red Dot)的鵝陽鐵路拍攝，鵝陽鐵路也因此爆紅。午餐是韓式馬鈴薯燉豬大骨風味餐，晚餐是柳家起士鐵板雞。

第四天是購物行程，在高麗人蔘專賣店、護肝寶、時尚彩妝店、土產店及免稅店，幾乎每個人都荷包大失血，殺紅了眼拼命的買，(買到領隊隔天看到我們笑呵呵，還每人送了一組韓國餐具呢)，血拚後享受了食尚玩家推薦的八色烤肉，再慢慢逛街體驗一下韓國的耶誕氣氛，今天真是瘋狂的一天。

第五天龍頭山公園+釜山塔，可眺望繁華的釜山市景及釜山港口全景，四十階梯文化觀光主題街，自2004年6月被選定為釜山市綜合評價最優秀街道造資三億韓元，以充滿韓國戰爭苦難時代的哀愁與鄉愁的主題街道作為全新體驗觀光景點；甘川洞彩繪文化村，一堆彩色的房子建在山坡上，放眼望去十分吸引人，這就是甘川洞文化村，被譽為釜山的馬丘比丘或是釜山的聖托里尼，有著像童話小村般的繽紛色彩與藝術風情，處處可愛又俏皮；韓國的景點跟景點間的距離開車不是10分鐘就是馬上到，我們上車脫衣服，馬上就得再穿上，啊這就是冬天旅遊的特點，中午至札嘎其海鮮市場享受完海鮮燒烤，本次行程大家收穫滿滿，結束韓國的行程。



中華民國會計師公會全國聯合會會務活動

全國聯合會 提供

六師攜手玉山 發起「春暖人間愛心捐血救人」公益活動



本會公共政策委員會張清田主任委員、中醫師公會全聯會陳旺全理事長、玉山金控黃男州總經理、醫師公會全聯會王建人副召集委員、牙醫師公會全聯會江錫仁常務理事、本會陳富煒理事長、建築師公會全聯會鄭宜平理事長、律師公會全聯會林仕訪秘書長、血液基金會魏昇堂執行長、台北市會計師公會陳柏華名譽理事長，於捐血活動記者會合影。(由右至左)←

「一份愛可以牽引更多的愛」，中華民國會計師、醫師、律師、牙醫師、中醫師公會全國聯合會、全國建築師公會及玉山金控共同舉辦「春暖人間愛心捐血救人」公益活動，於1月24日分別在台北、新北、桃園、台中、彰化、雲林、台南、高雄等16個捐血點展開活動，號召會員、員工、顧客及民眾挽起袖子、熱情響應，共計募集3,238袋熱血。

逢農曆年前，往往是缺血的高峰期，為此，六師公會多年來皆於此時共同舉辦，愛心捐血活動，呼籲會員及民眾踴躍捐血挽救生命；今年增邀玉山銀行及國賓影城合作，只要「捐助一袋熱血，我們請您欣賞電影」，希望民眾挽起袖子，主動響應捐血一袋、救人一命活動。

中華民國會計師公會全國聯合會陳富煒理事長與其他五師公會理事長共同表示，會計師、醫師、律師、牙醫師、中醫師及建築師長期專注在各自專業領域的同時，也將「取之於社會、用之於社會」的理念付諸行動，自2011年起，陸續邀請各夥伴團體共同加入，逐年擴大活動規模，希冀發揮企業影響力，鼓勵民眾發揮熱血精神，提升並帶動國內捐血風氣。

會計師、醫師、律師、牙醫師、中醫師、建築師攜手玉山銀行，提供愛心不落人後，募集醫療用血供救人之需，更積極投入各項社會公益，展現對這塊土地的愛，善盡企業社會責任，期許能發揮拋磚引玉的效果，與各界共創更美好的社會。





為推廣「會計專業認證」考試，106年11月27日前往三重商工進行演講座談會，本會陳富煒理事長以「認識會計師行業」為主題演講。→



本會專教會張榮春副主委、田乾隆召集人、本會陳富煒理事長，與三重商工林清南校長（前排由右至左四）於座談會後合影。←



公會代表拜訪致理科技大學，陳富煒理事長（左）與尚世昌校長互贈紀念品。→

106年11月28日拜訪高雄高商，本會專教會林建邦主任委員（左二）與田乾隆召集人（右二），與楊文堯校長（右三）及校方代表合影。←



107年1月26日本會於三重商工舉辦「技職領航 會計扎根」-會計師產業探索研習。



陳富煒理事長於研習會致詞



陳富煒理事長（後排右五）、田乾隆召集人（左二）及黃崇益召集人（後排中），與學生合影。



會務活動集錦



頒贈參與研習會之學生研習證書，陳富煒理事長(中)、田乾隆召集人(左)及黃崇益召集人(右三)，與學生合影。↑



敦聘教授擔任本會會計專業認證委員，專業教育委員會林建邦主任委員(中)、張榮春副主任委員(右二)、田乾隆召集人(左二)、李盈瑩執行長(左)、蕭毓麟委員(右)與教授合影。



本會與台北市會計師會於107年2月27日(星期二)下午6時，假台大醫院國際會議中心2樓庭園會館，舉辦「107年新春團拜聯誼餐敘」活動。



經濟部商業司
李鎰司長致詞。



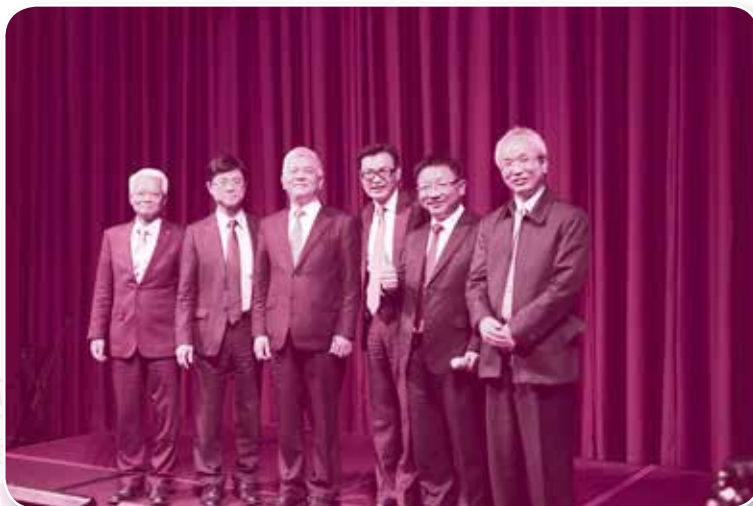
金融監督管理委員會黃天牧副主任委員致詞(左)



財政部賦稅署李慶華署長致詞(左)



新春餐敘，理事長們及貴賓應邀合唱。↑↓



高雄市公會張學志理事長、全聯會陳富煒理事長、北市公會吳漢期理事長、省公會黃奕睿理事長、臺中市公會蕭珍琪理事長(由左至右)與施義芳立法委員(左三)合影。



臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供



立法院蔡其昌副院長及本公會中區辦公室、臺中市公會主辦

「寒冬送暖-溫馨關懷」捐贈白米活動



立法委員王惠美及
本公會中區辦公
室、臺中市公會主
辦捐贈白米活動

立法委員
黃秀芳及
本公會、
臺中市公
會主辦捐
贈白米活
動



與吳秉叡委員寒冬送暖白米捐贈活動

臺中市政府社會局及本公會中區辦公室、臺中市公會主辦「寒冬送暖-溫馨關懷」捐贈白米活動



立法委員
蔡培慧及
本公會、
臺中市公
會主辦捐
贈白米活
動



與吳琪銘委員舉
辦寒冬送暖、白
米捐贈活動



與施義芳委員舉
辦寒冬送暖、白
米捐贈活動





會務活動集錦

立法委員盧秀燕及本公會中區辦公室、
臺中市公會主辦捐贈白米活動



與高志鵬
立法委員
舉辦寒冬
送暖溫馨
關懷致贈
白米活動



員舉辦寒冬送暖白米捐贈活動



與陳歐珀立委舉辦寒冬送暖
白米捐贈活動



財政部北區國稅局交接典禮



財政部北區國稅局中和稽徵所新廈落成啓用典禮



越南拜會行程

社團法人台北市會計師公會會務活動

社團法人台北市會計師公會 提供



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，嘉賓於青鯤鯓青山漁港觀賞當地漁民曬製烏魚子。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，嘉賓於北門井仔腳瓦盤鹽田親身體驗曬鹽工作。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，第一天晚餐安排至台南阿霞飯店享用美味台菜海鮮料理，福委會張慧文主委並向全體嘉賓致詞致意。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，第二天走訪安平老街，嘉賓開心於當地特色建築前合影留念。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，第二天走訪台江國家公園，全體嘉賓開心於遊客中心前合影留念。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，第二天安排乘船遊覽四草綠色隧道，嘉賓開心於船上合影留念。



本會於106年12月3至5日(週日至二)舉辦台南深度三日遊活動，第二天安排乘船遊覽四草綠色隧道，全體嘉賓於船上認真聆聽導覽老師講解紅樹林生態並拍照留念。



106年12月14日捐贈基督教芥菜種會，認養10位孩童2年。



106年12月14日捐贈基督教芥菜種會，認養10位孩童2年。



106年12月15日捐贈中華民國更生少年關懷協會。



106年12月15日捐贈中華民國更生少年關懷協會。



106年12月18日捐贈中華育幼機構兒童關懷協會。



106年12月18日捐贈中華育幼機構兒童關懷協會。



106年12月19日浙江省麗水市地方稅務局至本會參訪。



106年12月19日浙江省麗水市地方稅務局至本會參訪。



106年12月20日假台北凱撒大飯店舉辦「106年度台北市會計師公會設於臺北國稅局各服務台之輪值會計師歲末檢討暨交流餐會」，主持人為稅制稅務委員會李孟修主委及全聯會張清田主委。



106年12月20日輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，許慈美局長及吳漢期理事長獎勵優秀輪值會計師吳美菊會計師。



106年12月20日輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，許慈美局長及吳漢期理事長獎勵優秀輪值會計師洪正雄會計師。



106年12月20日輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，許慈美局長及吳漢期理事長獎勵優秀輪值會計師蔡淑真會計師。



106年12月20日輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，許慈美局長、吳漢期理事長與理事們向整年辛勞輪值的會計師們表示感謝。



106年12月29日中南暨中北稽徵所喬遷揭牌典禮，邀請各方貴賓參加。典禮前由黃露露主任帶吳漢期理事及吳自心常務次長等貴賓參觀新辦公室。



會務活動集錦



106年12月29日中南暨中北稽徵所喬遷揭牌典禮，照片內為全聯會陳富煒理事長、吳漢期理事長、北市稅協卓敏枝理事長、蔡家龍理事、黃崇益理事、李孟修主委及吳美連副主委。



106年12月29日中南暨中北稽徵所喬遷揭牌典禮大合照之一。



106年12月29日中南暨中北稽徵所喬遷揭牌典禮大合照之二。



106年12月29日中南暨中北稽徵所喬遷揭牌典禮，輪值會計師陳英志理事及吳淑媛會計師。



107年1月5日至景文高中辦理「會計師行業演講」活動。



107年1月5日至景文高中辦理「會計師行業演講」活動，並致贈獎助學金。



107年1月25日捐助臻佑祥社會服務協會白米。



107年1月25日捐助基督教芥菜種會食物銀行白米。



107年1月25日捐助基督教芥菜種會食物銀行白米。



107年1月25日與林昶佐立法委員及劉耀仁市議員舉辦白米捐贈活動。



107年1月25日與林昶佐立法委員及劉耀仁市議員舉辦白米捐贈活動。



107年1月28日參加並捐助秦慧珠市議員「2018寒冬送暖送愛心公益園遊會」



107年1月28日參加並捐助秦慧珠市議員「2018寒冬送暖送愛心公益園遊會」



107年1月29日「2018會計教育向下紮根」活動。



107.1.30(二)下午-中小企業財務報表查核實務講習會，為會計審計委員會所舉辦之講習會，於台北市徐州路2號臺大醫院國際會議中心2樓201會議廳辦理。



107.1.30(二)下午-中小企業財務報表查核實務講習會，由本會邀請勤業眾信聯合會計師事務所潘淑卿協理擔任講師。



107.1.30(二)下午-中小企業財務報表查核實務講習會，會員熱烈聽講之上課情形。



107年2月2日與姚文智立法委員及余宛如立法委員舉辦白米捐贈活動。



107年2月2日與姚文智立法委員及余宛如立法委員舉辦白米捐贈活動。



107年2月3日與費鴻泰立法委員及曾銘宗立法委員舉辦白米捐贈活動。



107年2月3日與費鴻泰立法委員及曾銘宗立法委員舉辦白米捐贈活動。



107年2月8日吳漢期理事長率陳志光副理事長、陳秀華副理事長、稅制會李孟修主委及許平祥會長拜訪中南稽徵所王錦煌主任。



107年2月8日中南稽徵所王錦煌主任與吳漢期理事長等本會人員合影。



107年2月8日吳漢期理事長率陳志光副理事長、陳秀華副理事長、稅制會李孟修主委及許平祥會長拜訪中北稽徵所蔡素娟主任。



107年2月8日中北稽徵所蔡素娟主任與吳漢期理事長等本會人員合影。

高雄市會計師公會活動記事摘要

高雄市會計師公會 提供

一、106年12月~107年02月重要記事

106年12月	
12/04	致贈107年工商日誌-財政部高雄國稅局。
12/05	舉辦「營建業查核案例解析」，講師：財政部高雄國稅局鄭喬任股長。
12/09	舉辦「與淨覺育幼院相遇part5，屏東海生館一日遊」，會計師及院方師生共計45人參加。
12/15	本會與高雄市政府經濟發展局合辦「106年度公司法暨公司登記實務講習會」，會後假寒軒大飯店聯誼餐敘。
12/19	本會與高雄第一科技大學會計資訊系共同舉辦「作業價值管理(VAM)研討會」，安排國立政治大學吳安妮教授，分享學術研討及產業合作之實例。
12/26	致贈107年工商日誌-財政部南區國稅局。
12/28	甘肅省地方稅務局一行14人來訪，由國際暨兩岸事務委員會李建成主任委員、謝宗翰委員、許振隆委員共同出席接待。
107年01月	
01/02	致贈107年工商日誌-經濟部加工出口區管理處。
01/04	致贈107年工商日誌-高雄市稅捐稽徵處。
01/24	第六屆「春暖人間 六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動，假高雄捷運後驛站捐血中心舉辦，會計師及民眾踴躍參與。
01/30	為使會計師更加熟悉防制洗錢之相關作業，本會特別舉辦「會計師防制洗錢之實務交流座談會」，並安排一直協助輔導的張益順副理事長、陳良銘副理事長、林崇仁主任委員擔任與談人，一一回應各項問題。
107年02月	
02/09	本會與國立政治大學商學院整合性策略價值管理研究中心合辦「管理會計創新：作業價值管理個案訓練營」由中心的林信江副執行長及產業代表李采慧副總經理共同分享產學合作之成功實例。

二、106年12月~107年02月加入本會大家庭的新成員，熱烈歡迎～



黃美欣 會計師



林威亞 會計師



蔡沛芳 會計師

★高雄市會計師公會 活動集錦★

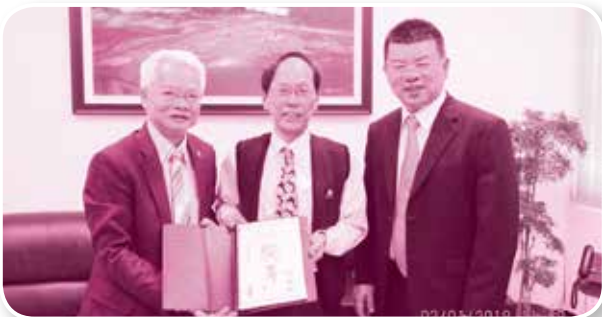
◎前往各單位致贈107年度工商日誌



106/12/04 拜會財政部高雄國稅局，與洪吉山局長合影。



106/12/26 拜會財政部南區國稅局，與羅斌賢主秘合影。



107/01/02 拜會經濟部加工出口區管理處，與黃文谷處長合影。



107/01/04 拜會高雄市稅捐稽徵處，與李瓊慧處長合影。

◎106/12/15本會與高雄市政府經濟發展局合辦「106年度公司法暨公司登記實務講習會」，邀請經濟部商業司蕭旭東科長授課



◎106/12/28甘肅省地方稅務局來訪



高雄市政府經濟發展局致贈本會感謝狀。



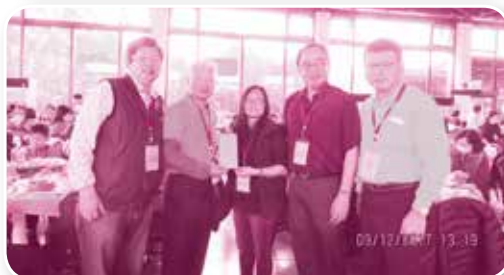


★高雄市會計師公會 活動集錦★

◎106/12/09與淨覺育幼院相遇PART 5 屏東海生館一日遊



106年第五度與淨覺育幼院師生相遇，此次行程安排前往屏東科技大學讓院童與工作犬遊戲互動學習，接著來到最知名的熊家豬腳品嚐美食，最後來到大小朋友們都喜歡的屏東海生館，近距離的與海洋生物接觸，大家玩的不亦樂乎～



◎107/01/24第六屆「春暖人間 六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動



今年度捐血活動舉辦時間適逢過年前，理監事及會計師們熱情參與，紛紛挽袖響應捐血。



★高雄市會計師公會 活動集錦★

◎106/12/05「營建業查核案例解析」講習會，邀請到高雄國稅局的大帥哥：鄭喬任股長擔任講師；只要鄭股長出馬，上課人數必定爆滿!!



◎106/12/19本會與高雄第一科大會計資訊系合辦，「作業價值管(VAM)研討會」，邀請政治大學會計界權威吳安妮教授分享她的研究。



◎107/01/30「會計師防制洗錢之實務交流座談會」，由專教委員會林崇仁主委擔任講師並邀請張益順副理事長、陳良銘副理事長擔任與談人。



◎107/02/09本會與政治大學商學院研究中心合辦「管理會計創新：作業價值管理個案訓練營」，由研究中心林信江副執行長擔任講師。



社團法人臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



106年11月29日本會與社團法人臺灣省會計師公會舉辦「106年度稅務座談會」。



106年11月29日本會與社團法人臺灣省會計師公會舉辦「106年度稅務座談會」。



106年11月29日本會與社團法人臺灣省會計師公會舉辦「106年度稅務座談會」。



106年12月5日本會與社團法人臺灣省會計師公會上午九時假新光人壽大樓十一樓會議室合辦「洗錢防制法案例解析」講習會。



106年12月5日本會與社團法人臺灣省會計師公會上午九時假新光人壽大樓十一樓會議室合辦「洗錢防制法案例解析」講習會。



106年12月14日本會下午二時假非常棧婚禮會館二樓會議室舉辦「公司登記實務經營權爭議案例分享」座談會。



106年12月14日本會下午二時假非常棧婚禮會館二樓會議室舉辦「公司登記實務經營權爭議案例分享」座談會。



106年12月19日本會與社團法人臺灣省會計師公會下午二時假臺灣省會計師公會中區辦公室教室合辦「稅改因應實務暨106年函示重點」講習會。



106年12月26日本會與社團法人臺灣省會計師公會上午九時假臺灣省會計師公會中區辦公室教室合辦「稅改因應實務暨106年函示重點」講習會。



106年12月26日下午一時三十分由蕭理事長珍琪偕同理監事及公益及公關委員會廉主任委員純忠暨委員等，共同拜會臺中市建築師公會。



106年12月26日下午一時三十分由蕭理事長珍琪偕同理監事及公益及公關委員會廉主任委員純忠暨委員等，共同拜會臺中市建築師公會。



106年12月26日本會假品虹橋餐廳舉辦「會計師輪值志工經驗分享座談會暨資深年長會計師聯誼餐會」。(與會會計師合影留念)



107年1月10日本會蕭理事長珍琪拜訪本會法律顧問召集人楊敏華校長。



107年1月3日本會蕭理事長珍琪偕同公益及公關委員會廉主任委員純忠拜訪臺中市政府社會局洽談捐贈白米事宜。



107年1月10日本會蕭理事長珍琪偕同常務理事及工商服務委員會戴主任委員伯凱等拜訪蔡培慧立法委員洽談捐贈白米事宜。



107年1月10日本會蕭理事長珍琪與本會吳威志、袁義昕法律顧問、雲科大蔡岳勳所長、惲純良博士拜會新任臺中市法制局吳梓生局長。



107年1月12日本會蕭理事長珍琪偕同楊常務理事松山及公益及公關委員會廉主任委員純忠拜訪仁愛之家蘇淑貞主任洽談捐贈白米活動事宜。



107年1月12日本會蕭理事長珍琪偕同楊常務理事松山及公益及公關委員會廉主任委員純忠拜訪仁愛之家蘇淑貞主任洽談捐贈白米活動事宜。



107年1月14日本會與臺灣省會計師公會及立法院蔡副院長其昌合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月14日本會與臺灣省會計師公會及立法院蔡副院長其昌合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月17日本會與臺灣省會計師公會及王立法委員惠美合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月17日本會與臺灣省會計師公會及王立法委員惠美合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月20日本會與臺灣省會計師公會及黃立法委員秀芳合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月14日本會與臺灣省會計師公會及立法院蔡副院長其昌合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月20日本會與臺灣省會計師公會及黃立法委員秀芳合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月22日本會蕭理事長珍琪偕同理監事等拜訪行政院中部聯合服務中心。



107年1月23日本會與臺灣省會計師公會及臺中市政府社會局合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月23日本會與臺灣省會計師公會及臺中市政府社會局合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月24日六師及玉山銀行於上午十時三十分起假台中新光三越捐血車舉辦第6屆「六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動。(臺中場)



107年1月24日六師及玉山銀行於上午十時三十分起假台中新光三越捐血車舉辦第6屆「六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動。(臺中場)



107年1月24日本會與臺灣省會計師公會及蔡立法委員培慧合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



107年1月25日本會蕭理事長珍琪偕同理監事及稅制稅務委員會周主任委員吟香拜訪財政部中區國稅局總局等長官。



107年1月26日本會蕭理事長珍琪偕同理監事及稅制稅務委員會周主任委員吟香拜訪臺中市政府地方稅務局等長官。



107年1月26日本會蕭理事長珍琪偕同理監事及稅制稅務委員會周主任委員吟香拜訪臺中市政府經發局等長官。



107年1月28日本會與臺灣省會計師公會及盧立法委員秀燕合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心捐贈活動記者會。



107年1月28日本會與臺灣省會計師公會及盧立法委員秀燕合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心捐贈活動記者會。