



## 稅務、商務、會計、及法律全方位專業服務的時代已經來臨

【稅務、商務、會計、法律及不動產等多方專業服務的異業結盟，將能提供全方位的服務】

面對新形態的專業問題，以及瞬息萬變的商業動態，個別專業單獨作戰的時代已成過去，不管是商務合約、稅務規劃、行政訴訟、民事糾紛、以及刑事案件如能在第一時間交由專業人士評估、討論、規劃，就可避免許多不必要爭端，但往往客戶只尋求單一專業人士而忽略另一個專業的考量，而造成沒有必要的損失。現代商業交易模式存在了許多法律規範、產業脈動、政策變化等法律風險，所以專業服務的異業互聯是勢在必行的趨勢，也能讓我們的專業創造客戶與我們的雙贏。



# 會計師



季刊

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



積極明快 勇於任事  
專訪黃奕睿理事長

277

2018年12月31日



108 年六師(會計師、律師、醫師、牙醫師、中醫師、建築師)

攜手玉山愛心捐血救人公益活動

	地區	時間	捐血地點	地址
1	台北市	1/22(二)10:30-19:00	忠孝號捐血車	臺北市大安路一段瑠公公園旁(忠孝復興站 4 號出口、往東區地下街 14 號出口)
2		1/22(二)08:00-17:30	南海捐血室	臺北市南海路 1 號 3 樓(近捷運中正紀念堂站 1 號出口)
3		1/22(二)10:00-18:00	公園號捐血車	臺北市中正區 228 和平公園內(襄陽路與公園路口，近捷運台大醫院站 4 號出口)
4		1/22(二)13:00-21:00	峨嵋號捐血車	臺北市萬華區峨嵋街 83 號(峨嵋街立體停車場旁，近捷運西門站 6 號出口)
5		1/22(二)09:30-17:00	總行大樓	台北市松山區民生東路三段 117 號
6		1/22(二)09:30-17:00	民權分行	台北市中山區民權西路 48 號
7		1/22(二)09:30-17:00	瑞光分行	台北市內湖區瑞光路 266 號
8	新北市	1/21(一)09:30-17:00	希望園區	新北市三重區中興北街 42 巷 17 弄 10 號
9		1/21(一)09:30-17:00	遠東動力企業總部	新北市新莊區中正路 651 號
10		1/22(二)09:30-17:00	板橋分行	新北市板橋區文化路二段 90 號
11		1/22(二)09:00-18:00	板橋捐血站	新北市板橋區雙十路三段 27 號 2 樓(近捷運江子翠站 1 號出口)

108 年六師(會計師、律師、醫師、牙醫師、中醫師、建築師)

攜手玉山愛心捐血救人公益活動

	地區	時間	捐血地點	地址
12	桃竹苗	1/21(一)09:30-17:00	六和親子公園	中壢區六和路與九和二街路口(中壢 SOGO 百貨旁)
13		1/21(一)09:30-17:00	竹南捐血室	苗栗縣竹南鎮光復路 372 號
14		1/22(二)08:00-18:00	桃園捐血室	桃園市桃園區文康街 61 號(西門國小地下停車場旁)
15	臺中	1/22(二)10:30-18:30	台中新光三越	臺中市新光三越百貨後方惠安停車場內(臺中市西屯區市政北七路、惠來路二段路口)
16		1/22(二)10:00-16:00	大里分行	台中市大里區國光路二段 407 號
17	雲嘉南	1/22(二)09:30-17:00	嘉義捐血站	嘉義市西區博愛路一段 486 號
18		1/22(二)09:30-17:00	永康分行	台南市永康區永大路二段 1518 號
19		1/22(二)08:00-18:00	愛心樓捐血室	臺南市中西區永福路一段 85 號
20		1/22(二)09:30-18:00	捷運三民捐血室	高雄市博愛一路 220 號(捷運後驛站 B1 2 號出口)
21	高雄	1/22(二)10:00-17:30	漢神巨蛋	高雄市左營區博愛二路 777 號
22		1/22(二)09:30-17:00	苓雅分行	高雄市苓雅區和平二路 305 號

- 02 蔡總統英文與會計師有約記要 ..... 全國聯合會  
05 積極明快 勇於任事 專訪黃奕睿理事長 ..... 智庫服務委員會第一組

## 公司法

- 09 改選董監事後未辦妥變更登記致被追稅及其解套方案之探討 ..... 王文士

## 稅務實務

- 21 大陸地區企業重組所得稅法律制度的現狀與問－  
基於稅法基本原則角度的考察(上) ..... 李 剛

## 第6屆社團法人中華民國會計師公會全國聯合會論文獎文集

- 37 租地建屋收益與費用之認列與衡量：  
兼論財務與稅務會計之處理(下) ..... 許崇源  
50 教育、文化、公益、慈善機關或團體資本支出  
應如何計入課稅所得額之爭議 ..... 林江亮

## 執業經驗分享

- 53 會計師實務：其他法定業務指引 ..... 台灣省會計師公會  
法令與業務 ..... 執業指引小組彙集

## 國際交流

- 64 2018年11月雪梨 國際會計師聯盟(IFAC)世界大會紀實 ..... 唐瑋嬪  
69 2018年WCOA世界會計師大會~Global Challenges, Global Leaders ..... 李建成  
74 2018年台閩會計師學術研討會心得感想 ..... 何淑敏  
77 第18次台閩會計師學術研討會暨世界文化自然遺產~武夷山參訪紀實 ..... 蔡淑真

## 會務活動集錦

- 81 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  
85 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  
89 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  
93 高雄市會計師公會活動集錦 ..... 高雄市會計師公會 提供  
97 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  
101 知床祕境之旅~參訪日本國北海道稅理士會紀實 ..... 中華稅務代理人協會 提供  
103 「宜蘭福山植物園」悠遊記 ..... 中華稅務代理人協會 提供

封面圖：感謝蔡旻諺先生提供攝影作品－奧地利哈斯達特「冬陽」



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：黃奕睿

顧問：田乾隆 吳漢期 張益順 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：施淑惠

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



# 蔡總統英文與會計師有約記要

全國聯合會 提供

興利革新，需要兩兩相濟互勉，會審專家更不能置身度外，合當盡心研提財經建言。

今歲八月，全聯會新屆理監事會圓滿傳承，奕睿理事長銳意創新，冀更闡揚會計師智能之專業意見，更提升社會形象，成為政府機關之緊密合作夥伴，因而規劃進行晉見元首，及各中央主管機關等事務。

經歷排程，在新屆理監事就任未敷滿月，即渥蒙 蔡總統英文惠允，於民國百有七年之九月十九日，接見本會理監事，並特訂名為「蔡總統英文與會計師有約」。是以，奕睿理事長責成公共政策委員會張主任委員清田，協調相關委員會之監理副理事長及主任委員，著手擬定約見細節，研提、審核並付印會計師專業之建議議題、意見內容，排定相關闡釋之副理事長。

東風就緒，相約當日，承行政院卓秘書長榮泰及施立法委員義芳，熱情接待奕睿理事長及所率之本會理監事及進行交誼。首先，總統與本會全體晉見人員，及黃理事長奕睿呈獻珍愛臺灣之琉璃贈品大合影後，逐一與每人合影，共同留下會計師公會彌足珍貴之歷史紀錄。



**2018年9月19日 蔡英文總統與會計師公會有約**

(總統與全體晉見人員及黃理事長奕睿呈獻臺灣之琉璃贈品大合影)





歡迎儀式，在融洽和諧氣氛中進行，承行政院卓秘書長榮泰代表院方，及施立法委員義芳代表專業團體，致開場及歡迎詞，正式開啟交流座談。



(行政院卓秘書長榮泰致歡迎詞)



(施立法委員義芳致歡迎詞)

專業建言，本會依案序，請吳副理事長漢期、張副理事長威珍及張副理事長學志，進行相關闡釋：

首則，建請強化「中小企業財務透明」，其目的有三如下：「一、強化公正客觀第三人查核機制，建立足夠大數據迅速精準掌握決策方向。二、財務簽證減少監督成本，避免股權紛爭及大眾投資風險。本次公司法修法，重視經濟活動對社會之影響，適度擴大簽證適用範圍。三、因應國際反洗錢、反資恐之要求，法規架構整體設計勢所必行。」基於上述目的，及經由本次公司法第二十條之修法意旨，驗證本會建言，誠建議未來逐年擴大將中小企業納入財務簽證範圍。



(張副理事長威珍闡釋建議議案)



(吳副理事長漢期闡釋建議議案)

次案，建請研議「推動廢除擴大書面審核營利事業所得稅結算申報制度」，擴大書審之顯著缺失有四如下：「一、擴大書審制度讓台灣統計數據嚴重失真，淨所得五十二萬以下之家庭竟達百分之八十。二、擴大書審稅制有違依法律課稅原則。三、擴大書審稅制有違量能課稅之公平原則。四、恐成為不肖企業從事逃漏稅及洗錢犯罪之方式。」基於上述理由，建議主管機關衡酌考量，擴大書審稅制予以適度調整，亦即應廢除擴大書審制度，抑或逐步調降擴大書審制度適用範圍之營業



額。

末項，建請「增加財團法人與文化、公益及慈善團體財務監督和透明度」，其目的有三如下：「一、社會公益之維護與提高公益捐助之誘因。二、因應國際洗錢防制之要求與避免成為相關犯罪之漏洞。三、避免逃、漏稅捐，造成國家稅基流失。」為達上述之目的，建議財團法人之財務報表查核簽證標準，應較公司法之規定嚴格，並強化獨立第三人協助主管機關及社會大眾，對相關機關或團體之財務監督。

圓滿相約，黃理事長特致會計師業界之建議心聲，及期盼政府機關協助會計師專業之發展，共同提升本國經濟發展，穩固國家稅收，使國家建設更上層樓；壓軸，在蔡總統英文致上感謝及勉勵詞，並交辦院方研議及追蹤建議案之後，劃下本次相約之完美句點。



(蔡總統英文致  
感謝及勉勵詞)



(黃理事長致期盼  
及感謝詞)





# 積極明快 勇於任事

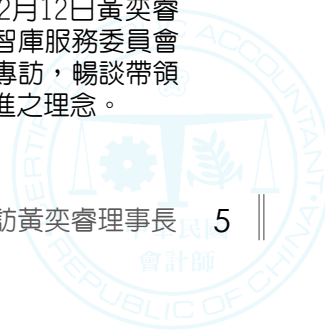
## 專訪黃奕睿理事長

智庫服務委員會第一組

黃奕睿理事長眾望所歸，榮任全聯會第11屆理事長，是全聯會歷來最年輕的理事長，「行動果決、積極明快」是他的領導風格，今年八月上任以來，甫四個月，已看到公會的新氣象。就任未數滿月即親率理監事提出各項建言拜會財政部長、經濟部長、金管會主委、總統親自接見理監事。就任後即面臨公司法第二十條有關財務報表簽證標準修正，經各方奔走並與經濟部長、次長、商業司長進行多次會談及公聽會，終於達成會計師界期盼，公司財務報表簽證標準從過去資本額達三千萬到修正後標準為資本額達三千萬或營業收入一億元以上、員工人數一百人以上都需要財務報表簽證。原資本額達三千萬以上之公司有四萬多家，修正後有六萬多家公司符合簽證標準，增加會計師會員之業務及中小企業達一定規模財務報表透明度。緊接著11月亞太洗錢防制組織（APG）到台灣實地評鑑，在前任陳富煒理事長努力耕耘一年多的基礎下，圓滿完成受評並得到洗錢防制辦公室及金管會各級長官好評。「行動果決、積極明快」的領導風格也展現於會計師公會內部，諸如各委員會願景方向及行動方案、行政人員工作及辦公環境、公會網站、會務即時報導更新等等，促使公會軟、硬體快速升級。為了讓會計師會員，更了解理事長領導公會的方向與願景，特別進行約訪，歷經百餘分鐘之互動訪談，謹予筆述，冀忠實傳達理事長的理念，及帶領公會跨越前進的信心。



民國107年12月12日黃奕睿理事長接受智庫服務委員會第一組委員專訪，暢談帶領公會跨越前進之理念。





## 壹、未來三年理事長帶領公會的方向與規畫

### (壹) 全國聯合會角色

黃理事長表示「全國聯合會」由於與省市地方公會扮演角色不同，地方公會著重業務就是「服務會員」，與會員互動直接密切，會員會計師自然而然直接感受到的地方公會的服務，因此對地方公會存在感比較強烈；相形之下，屬於中央級的「全國聯合會」，因為屬性不同，主要任務是針對會計師產業發展之方向、政策決定及整合各地方公會事務，因此首要服務對象並非會計師個人會員，而是會計師整體產業發展方向，相形之下，與會計師個人較少直接接觸，因此會計師對「全國聯合會」存在感，自然較低。

如同美國註冊會計師協會(Association of International Certified Professional Accountants)，也是類此運作模式，全國聯合會是會計產業的引導者。

### (貳) 效率升級

「工作效率」是黃理事長最重視項目之一，上任即刻進行行政人員及環境整頓，包括內部工作人員職掌調整、強化工作紀律與態度，定期每一個月召開會務會議，逐一報告個人工作進度，強化行政人員的工作效率；環境整頓方面，歷年積累眾多物品，即刻分類、歸位，年代久遠該丟棄，評估後就丟棄，無非希望在有限空間中，創造最佳坪效，工作環境益加舒適，工作效率提升。



黃奕睿理事長侃侃而談改革公會理念



黃奕睿理事長期許專務委員會發揮願景

### (參) 委員會願景

會計師法第八條修正後，會計師加入單一個公會，即可於全國執行業務；為求各公會服務資源之有效運用，會計師公會全國聯合會與各地方公會之功能予以區隔。黃理事長表示目前全聯會理事會轄下設有16個專務委員會，各有職責及功能，希望能夠設訂目標及方向發展，作為本屆工作計畫，略述如下：





- 一、**公共政策委員會**：全盤性檢視政策、提升公會宣傳與影響力、建立良好對外關係與溝通管道。持續與各級長官及立法委員保持暢通溝通，與各大報社媒體連繫並提出各項建言於媒體登載，增加會計師曝光度及影響力。持續與六師維持良好互動，為六師會員權益共同發聲。
- 二、**專業教育委員會**：除陸續開辦持續專業進修課程，供會計師選讀進修；積極推動會計專業認證，進行向下扎根目標，也是重要任務，例如目前正進行第2屆會計專業認證考試，委員會成員積極前往各大專院校及高職進行會計專業認證拜訪宣導，希望藉由演講與座談，讓學校及學生對會計專業認證更加認識，逐步建立「會計專業認證」在會計產業權威與公信力。未來藉由成立「會計學院」及推動非執業會員，並以各項認證及教育訓練，由實務的會計師業界引導學校會計教育方向及會計從業人員的專業養成，使會計師公會成為產業的引導者。
- 三、**國際事務委員會**：目前，我國公會參與國際會計師團體，有國際會計師聯盟(IFAC，International Federation of Accountants)與國際財政協會(IFA，International Fiscal Association, IFA)，本屆積極擴展與國際會計師團體交流，汲取國外專業新知，提供我國會計師參考，並協助會員取得國外會計師資格，擬規畫參訪美國AICPA、英國ACCA、澳洲CPA Australia等單位，了解國外專業會計師團體之經營管理與運作模式及專業教育訓練內容及視訊教育等。例如本年10月全聯會與地方公會代表，組團前往澳洲雪梨參加2018年國際會計師世界大會大型活動，9月份前往韓國首爾參加國際財政協會年會，參與國際活動之會計師團員，回國後將參與各項會議之成果及心得寫成文章登載於公會季刊，分享給全體會員，藉由國外會計師團體參訪汲取未來公會發展及經營管理方向。
- 四、**智庫服務委員會**：會計師季刊由本屆起，改成全彩印刷，希望逐步提升季刊成為會計界重要刊物，學術界重要論文發表平台，將產業界最新發展趨勢傳達給會計師及業界，成為引領業界及會計教育的重要媒體。
- 五、**法規法務委員會**：各項法規修正及研擬及意見。積極作為是針對會計師未來及與權益相關之法規提出建言及研究，並於適當的時機向主管機關提出修法建議。希望忠實反應業界需求，與主管機關維持良好溝通，以協助會計師業界及政府作出最佳修法決策。提出「財團法人及教育、文化、公益、慈善機關及團體財務監督及透明度」建言，上述團體之收入取自社會大眾又享受免稅優惠，目前卻沒有完整監督機制，恐成社會公益及稅務重大漏洞。因此公會將逐步推動上述團體會計師簽證制度，以昭公信。
- 六、**會計業務評鑑委員會**：同業評鑑作為會計師體制內最重要的「自律」規範，係為輔導並提升會計師辦理業務之工作品質，及提供公正之專業評鑑意見。除了藉此對外宣示會計師堅持專業、公正第三人立場外，對內亦有警醒作用，透過同業間相互監督，重複確立會計師成為社會公正



之定位。

**七、稅制稅務委員會：**各項稅法法規修正及研擬及意見。積極作為是針對會計師未來及與權益相關之法規提出建言及研究。已適時向主管機關提出擴大稅基修法建議方案。

除上述委員會之外，全聯會理事會尚設置職業道德委員會、會計師專業責任鑑定委員會、會計審計委員會、評價暨鑑識會計委員會、紀律委員會、性騷擾申訴處理委員會、業務暨仲裁推動發展委員會、會員紛爭協調委員會、金管法令研修委員會等九個專務委員會，每個委員會均設定目標，還有任務及方向，期望各委員會肩負責任與會計師界發展之任務。

**八、強化研究室功能，提升效率：**要求研究員每季繳交一篇研究報告，有效提升工作效率與成果；亦會將研究心報刊登於會計師季刊，提供會計師參考。

## 貳、會計師產業環境改變及因應

科技日益進步，人工智慧（Artificial Intelligence）將會對產業影響甚鉅，尤其會取代很多勞力密集行業，會計師業應該如何面對未來發展趨勢，發展行業的獨特性，擔任人工智慧無法取代的角色，對於這問題，黃理事長表示：基礎工作會消失，以前審計工作，著重證實性測試，現在環境則以協助客戶事前會計、審計規畫比較重要，亦即協助客戶建立完善制度，讓公司運作有所計畫，因此如何引導會員強化專業判斷能力，也是公會當務之急，所以「會計師業務暨仲裁推動發展委員會」也是逐步引導會員朝此方向前進。

政策推動需要長久時間，改變非一蹴可幾，黃理事長表示希望能夠建立良好的公會運作模式，未來也許人事更迭，但都能有良好的運作模式順利傳承前輩智慧，完成政策及目標，進而發揚光大。



黃奕睿理事長《中》與智庫服務委員會第一組：于莉萍委員、施淑惠主任委員、陳坤煌委員、陳重佑委員《由右至左》於訪談後合影，期許會計師季刊有耳目一新的變革與進步。



# 改選董監事後未辦妥變更登記 致被追稅及其解套方案之探討

王文士

## 壹、前言

公司經營應繳納之各種稅捐，係屬公司之經營成本，不能拒絕繳納，否則不但稅捐機關會追稅，而且也會科處逾期二日以上之滯納金，逾期越久罰得越多，如果逾期超過30日，會被移送法務部行政執行署強制執行，而公司欠稅金額達到新台幣2百萬元者，則其代表人將被稅捐稽徵機關移請入出境管理局限制出境，所以公司之負責人，接獲稅捐機關之稅捐繳納通知書，依照公司法第23條規定：「公司負責人應忠實執行業務，並盡善良管理人之注意義務，如有違反致公司受有損害者，負損害賠償責任（第1項）。公司負責人對於公司業務之執行，如有違反法令致他人受有損害時，對他人應與公司負連帶賠償之責（第2項）。」必須按照稅單上之繳納期限屆滿前，以公司之資產繳納完畢，始稱得上忠實執行職務，盡善良管理人注意義務，如欠繳稅款金額大者，公司之代表人會被稅捐機關依稅捐稽徵法第24條規定移送入出境管理局限制出境。以下本文介紹一則公司代表人被限制出境，尋求行政救濟失敗的故事，並研究如何避免被追稅的方法，一己之得，不敢藏私，願分享讀者，敬請不吝賜教！

## 貳、主要故事情節

某甲係皇旗X X股份有限公司之董事長，因該公司宜蘭廠積欠貨物稅新臺幣5,596,944元，被財政部所屬台灣省北區國稅局陳報，依限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第2條第1項規定，以民國90年5月11日台財稅第0900026635號函請內政部入出境管理局限制某甲出境，該局照辦，某甲提起訴願，並表明皇旗XX公司已於民國89年12月14日召開股東臨時會改選董事、監察人，並召開董事會選出新任董事長，他也於該日辭去董事長職務，且於民國89年12月26日轉讓其持有該公司所有股份，超過其選任當時所持有之公司股份之二分之一，依當時公司法第197條規定，



當然喪失董事及董事長資格，財政部不得再以他為該公司之負責人限制出境，但是所提之訴願被駁回，遂提起行政訴訟，經台北高等行政法院撤銷訴願決定及原處分，財政部不服，提起上訴，經最高行政法院93年度判字第562號判決廢棄原判決，發回原審法院更為審理，嗣後最高法院於95年判字第01612號判決駁回上訴確定在案。

## 參、案情癥結

- 一、董事長或是董事與公司法律關係及辭職之性質、生效要件。
- 二、某甲董事長辯駁之理由為何？
- 三、財政部對台北高等行法院判決提起上訴理由為何？
- 四、台北高等行政法院93年訴更一字第159號判決，某甲上訴被最高行政法院上訴駁回，維持原判決之理由為何？
- 五、本件某甲董事長功虧一簣之事項為何及如何補救？

## 肆、癥結解讀

- 一、公司之董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人與公司法律關係及辭職之性質、生效要件：

### （一）公司之董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人與公司之法律關係：

**董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人與公司之間就是委任契約關係：**

依公司法第192條第4項規定：「公司與董事間之關係，除本法另有規定外，依民法關於委任之規定。」及同法第216條第3項規定：「公司與監察人間之關係，從民法關於委任之規定。」因為董事長依公司法第208條第1、2項規定：「董事會未設常務董事者，應由三分之二以上董事之出席，及出席董事過半數之同意，互選一人為董事長，並得依章程規定，以同一方式互選一人為副董事長（第1項）。董事會設有常務董事者，其常務董事依前項選舉方式互選之，名額至少三人，最多不得超過董事人數三分之一。董事長或副董事長由常務董事依前項選舉方式互選之（第2項）。」係由董事會在董事中或是常務董事會就常務董事中選任之，因此，可依該等條文中看出董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人與公司之法律關係，均為委任契約關係。既然是委任契約關係，在公司股東會改選

董事、監察人後，在該被選任為公司董事及監察人答應擔任董事及監察人前，僅係雙方委任契約的要約，這些董事、監察人與公司間之委任契約尚未成立及發生效力，必俟該等被選任之董事及監察人答應就任後，則係委任契約的承諾，雙方間始發生委任契約關係。

## （二）公司之董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人辭職之性質及其生效要件：

公司之董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人辭職之性質，係有相對人之單獨意思表示，以相對人了解或是該辭職意思表示達到相對人時生效：

依民法第549條規定：「當事人之任何一方，得隨時終止委任契約（第1項）。當事人之一方，於不利於他方之時期終止契約者，應負損害賠償責任。但因非可歸責於該當事人之事由，致不得不終止契約者，不在此限（第2項）。」由此可見，委任契約關係之終止，該委任契約當事人雙方隨時可以為之，而辭職係上揭人員終止委任契約方式之一，辭職究其性質係有相對人之單獨意思表示。又因為公司法及民法均未限制辭職意思表示之方式，所以依民法第94條規定：「對話人為意思表示者，其意思表示，以相對人了解時，發生效力。」以口頭方式表示辭職，當代表公司之人了解該辭職意思表示，即生辭職之效力，例如，公司之董事長、副董事長、常務董事、董事及監察人在公司召開股東會或是董事會時，當場明確表示辭職之意思表示，經記載於該會議記錄者，即生辭職之效力；如果辭職之意思表示係以書面表示，依民法第95條規定：「非對話而為意思表示者，其意思表示，以通知達到相對人時，發生效力。但撤回之通知，同時或先時到達者，不在此限（第1項）。表意人於發出通知後死亡或喪失行為能力或其行為能力受限制者，其意思表示，不因之失其效力（第2項）。」準此，辭職之書面意思表示，必須送達到相對人時始生效力。

## （二）之一、辭職之意思表示得附停止條件而不得附解除條件：

依民法第99條規定：「附停止條件之法律行為，於條件成就時，發生效力（第1項）。附解除條件之法律行為，於條件成就時，失其效力（第2項）。依當事人之特約，使條件成就之效果，不於條件成就之時發生者，依其特約（第3項）。」準此，法律行為除法律特別規定或是性質上不得附加條件外，均得附條件，而條件又分為停止條件與解除條件，本文認為公司董事長等相關人員之辭職意思表示僅得附停止條件，讓該條件成就時，發生辭職效力；而不得附解除條件，因為辭職性質上係有相對人之單獨意思表示，尚可以俟停止條件成就時始發生辭職效力；而解除條件則在辭職意思表示生效後，該等辭職



既已生效，則已發生董事長等相關人員職務之解任，除非再經該公司之股東會或董事會選任，始能重新就任該等職務，尚不得亦不可能再俟解除條件成就時，辭職不生效力，恢復已辭職之該等職務。

## （二）之二、辭職之意思表示得附始期之期限而不得附終期之期限：

依民法第102條規定：「附始期之法律行為，於期限屆至時，發生效力（第1項）。附終期之法律行為，於期限屆滿時，失其效力（第2項）。第一百條之規定，於前二項情形準用之（第3項）。」準此，因為辭職係有相對人之單獨意思表示，如果辭職之意思表示附始期，於該期限屆至，始發生辭職之效果，是符合辭職意思表示之性質；反之，如果辭職附終期者，則辭職已生效，該等辭職者已喪失董事長等之資格，在未經公司股東會或董事會再次選任，已不能恢復該等職位，所以辭職尚不得附終期之期限。

## （三）公司董事長等人員之書面辭職意思表示無法送達公司時如何辦理：

### 1. 公司董事長等人之書面辭職意思表示送達於公司時發生辭職

效力：

依經濟部函釋【註1】：「按公司及商業登記之所在地係為法律關係之中心地域，舉凡債務之清償、訴訟之管轄及書狀之送達均以所在地為依據，尚非為營業行為之發生地。」準此，公司董事長等相關人員之辭職之意思表示如以書面為之，必須送達公司登記之所在地，於該辭職意思表示達到時發生效力。

### 2. 公司董事等人之書面辭職意思表示送達於公司董事長時發生辭職效力：

如果辭職係非董事長之副董事長、常務董事、董事或是監察人時，董事長還在任時，亦可以送達於該董事長時發生效力：

因為依公司法第208條第3項規定：「董事長對內為股東會、董事會及常務董事會主席，對外代表公司。」既然董事長對外代表公司，再依經濟部函釋【註2】：「本案因事涉民法第95條適用問題，經洽准司法行政部63年10月31日臺(63)函民09392號函復略以：

「1.少數股東依公司法第173條第1項規定有請求召集股東臨時會之權利，此項請求權依同條項規定確以書面記明提議事項及其理由向董事會提出之。惟董事會係所謂合議制機關，故解釋上應向為董事會主席之董事長提出。2.少數股東以書面（例如郵政存證信函）向董事長請求召集股東臨時會，只須該項書面到達董事長時，即發生提出之效力。公司董事長是否拒收，對於上述效力之發生不生影響。3.少數股東向董事長提出召集股東臨時會之請

求為十五日內，董事會不為召集之通知時，股東自得依公司法第173條第2項規定報經地方主管機關許可，自行召集。」本件請照前項司法行政部意見辦理。」準此，非董事長之董事等人員要辭職，而董事長在任，則該等人員之辭職意思表示亦可對董事長住所送達，經該董事長收受者，亦生辭職之效力。但是，董事長本人之辭職，依公司法第213條規定：「公司與董事間訴訟，除法律另有規定外，由監察人代表公司，股東會亦得另選代表公司為訴訟之人。」由此可見，該法係禁止雙方代理，是以，董事長辭職尚不得對自己送達辭職意思表示。原則上，董事長之書面辭職意思表示，必須向公司所在地送達，由公司文書收發單位受領時生效。

### 3. 如果辭職之意思表示因公司停業中，董事長因案被通緝失聯等因素，以致無法送達公司及董事長時，應聲請公司所在地之普通法院公示送達：

董事長等人員因為辭職意思表示，因為公司停業中，或是無故他遷不明，致無法收受該等辭職人之意思表示時，此時，辭職之董事長、董事或監察人等人員非因自己之過失，無法將辭職意思表示送達公司時，得依民法第97條規定：「表意人非因自己之過失，不知相對人之姓名、居所者，得依民事訴訟法公示送達之規定，以公示送達為意思表示之通知。」再依民事訴訟法第149條第1項規定：「對於當事人之送達，有下列各款情形之一者，受訴法院得依聲請，准為公示送達：一、應為送達之處所不明者。二、於有治外法權人之住居所或事務所為送達而無效者。三、於外國為送達，不能依第145條之規定辦理，或預知雖依該條規定辦理而無效者。」得向管轄法院聲請公示送達。

### 4. 公示送達之生效日期：

- (1) 公示送達，自將公告或通知書黏貼公告處之日起經二十日生效：

依民事訴訟法第152條規定：「公示送達，自將公告或通知書黏貼公告處之日起，經二十日發生效力。」

- (2) 公示送達以其登載公報或新聞紙者代替送達者：

依民事訴訟法第152條規定：公示送達以其登載公報或新聞紙者代替送達最後登載之日起，經二十日發生效力

- (3) 就應於外國為送達而為公示送達者：

依民事訴訟法第152條規定，就應於外國為送達而為公示送達者：經六十日發生效力。

- (4) 法院依職權為公示送達者：





依民事訴訟法第152條規定：「但第一百五十條之公示送達，自黏貼公告處之翌日起，發生效力。」及同法第150條規定：「依前條規定為公示送達後，對於同一當事人仍應為公示送達者，依職權為之。」依職權為公示送達者，自黏貼公告處之翌日起，發生效力。

## 二、某甲董事長辯駁之理由：

- (一) 某甲已辭去董事長職務及轉讓原當選董事時之持股逾二分之一以上，當然喪失董事長及董事資格：

某甲已於89年12月14日向皇旗XX股份有限公司辭去董事長職務，且於89年12月26日轉讓其所持有皇旗公司全部股份，超過其選任當時所持有之公司股份數額二分之一，依民法第549第1項及公司法第197條規定，原告已非皇旗公司之董事長。

- (二) 皇旗XX公司亦於89年12月14日召開股東臨時會改選新任董事長，由法人股東隆駿XX公司法人股東代表林X森出任新任董事長後，原告即當然失去董事長一職，並離開皇旗公司，有關原告甲○○解任皇旗公司董事長職務，並經經濟部於民國90年9月5日以經(90)商字第09002181320號函解釋，確認原告已非該公司之現任董事長在案。

- (三) 民法第31條規定：「法人登記後，有應登記之事項，而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」其所謂不可對抗第三人，乃指第三人依據登記情形為基礎而為其與法人間之法律行為時，法人不得與之對抗，苟第三人非依登記情形為基礎而為其與法人間之法律行為，自不生法人不得與之對抗之效力。」【註3】又政府對人民核課稅捐，乃公法行為，不應以私法上之第三人自居，政府對人民課以各項稅捐，應求公平正確，不應昧於事實，而以登記情形為準。準此，公司法第12條規定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」亦應有其適用。因此公司法第12條所謂「不得對抗三人」之「第三人」亦是指私法交易上有加以保護必要之第三人。至行政或刑事責任則非公司法第12條之規範範圍，限制出境辦法屬行政機關以行政處分限制人民出境之權利，性質屬行政刑法之一種，依罪刑法定原則，自應從嚴認定，被告非屬公司法第12條所指之第三人，實至灼然。被告以善意第三人自居，援引公司法第12條，認原告縱已非皇旗公司之董事長，無法再以公司之資產繳納稅捐，然因公司新代表人未為變更登記，不得對抗第三人云云，而禁止被上訴人（原任董事長）甲○○出境，其適用法令，應有違誤。

- (四) 原告為變更法定代表人一事，多次向經濟部請求函釋及確認原告已非皇旗公司之董事長，亦循司法途徑解決，先後向法院聲請選任皇旗公司之臨時管理人，並起訴請求皇旗公司協同辦理變更登記，卻因法令規範不周，而屢遭行政機關及司法機關駁回，並無最高行政法院所稱相關之人如已變更而遲不為變更登記，以達規避公法上之責任之情事。再者，公司登記主管機關經濟部關於本案原告甲○○是否為皇旗公司負責人乙事，業已以前揭(90)商字第0902181320號函覆說明確認為非，是以，稅捐稽徵機關倘據以認定原告非皇旗XX公司實際負責人，亦屬有據。
- (五) 限制出境實施辦法第四條規定：「依第二條規定限制營利事業負責人出境後，如營利事業負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象。但經查明變更後原負責人仍屬該營利事業之受僱人、股東、合夥人或變更後負責人之配偶、三親等以內之親屬者，應繼續限制其出境。」考其立法意旨，即係基於保全稅捐之目的，以實質上對營利事業經營負責之人為限制出境對象，從而其實際負責人之認定，應不僅依形式上公司登記名義為準，於形式登記名義人與實質負責人非同一時，應以實質負責人為準。又基於限制出境制度，乃係以人為對象之租稅保全措施，而非行政程序罰，因此限制出境之對象，應為公司現任之負責人，始為合理，況稅捐債權之受償可能性，亦不因公司負責人之不同而有差異，則是否變更登記對於稅捐債權受償與否，實不生影響，此外，公司法第12條係為保障交易安全而設，所稱「不得以其事項對抗第三人」，係指應登記事項如未登記，在民事責任上不能對抗善意第三人而言，至行政機關並非該條之規範範圍，被告援引本條規定，將已喪失公司負責人地位者，予以限制出境，迫其繳納屬於公司之稅捐債務，顯非事理之平，亦有違憲法保障人民之基本權利。
- (六) 依限制出境實施辦法第4條本文：「依第2條規定限制營利事業負責人出境後，如營利事業負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象」，反面推論，即應解除對變更前負責人出境之限制。又股份有限公司董事身分之解除，不論係董事個人辭職或係董事於任期內轉讓其選任當時所持有之公司股份超過二分之一者，皆可完全繫於該董事個人主觀之意思。則稅捐稽徵法第24條第3項，限制營利事業負責人出境之手段，於該營利事業為股份有限公司時，將因本條項授權行政院訂定之限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第4條本文「依第2條規定限制營利事業負責人出境後，如營利事業之負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制對象」之規定及該遭限制出境之負責人個人主觀意思而無法達到保全稅捐之目的。是以，稅捐稽徵法第24條第3項



於該營利事業為股份有限公司時，因「手段不能達到目的」而未能符合比例原則中所揭示之「妥當性原則」之要求。

### 三、財政部對台北高等行法院判決提起上訴理由：

- (一) 公司法第12條所規定（相關規定民法第31條），旨在保護信賴登記公示性之第三人，該條所稱不得以其事項對抗第三人，並無適用條件及對象限制之規定，即該第三人無自然人、法人、投資者、債權債務者、交易者或政府機關對象之別。又股份有限公司董監事名單依公司法第419條第1項第8款、第420條第1項第5款規定，係屬公司登記必要事項之一，董事在任期中因轉讓其原持有股份達2分之1以上，依公司法第197第1項規定當然解任者，應屬公司登記事項之變更，自應依公司法第403條規定辦理變更登記。雖然新修正之公司法已刪除第403、419及420條之規定，但並不影響上揭判決保護善意第三人之原旨。至公司法第197條第1項規定：「董事經選任後，應向主管機關申報，其選任當時所持有之公司股份數額，在任期中不得轉讓其2分之1以上，超過2分之1時，其董事當然解任。」係就公司內部於該情形發生時所生之效力加以規定，至對公司外部之第三人，仍受公司法第12條信賴登記公示性保護。故查皇旗公司未辦負責人變更登記，依公司法第12條規定，對公司外部之第三人，自不得加以對抗，且經台北縣政府稅捐稽徵處向台北縣政府建設局查得原告仍為皇旗公司之營利事業登記證上之營業登記負責人，被告乃以原告為限制出境對象，於法並無違誤。
- (二) 依據原告所提供臺灣板橋地方法院90年度訴字第558號裁定駁回原告之訴之理由可知，因原告未於期限內補正皇旗XX公司之法定代理人之姓名、性別、年齡、職業、住所或居所之相關資料，而遭該地院駁回原告請求協同辦理變更登記事件之聲請。則原告在未獲得司法機關之確定判決前，被告自也無從判定誰才是皇旗XX公司之實際負責人？且原告已擔任該公司之實際負責人及董事達3年以上（自86年9月至89年12月）都無法確切指證何人才是該公司之實際負責人？因此，被告實無法得知誰是該公司之實際負責人，自當依據經濟部登記之負責人為限制出境對象。否則，如將來有其他公司在預知可能積欠大額稅捐，且在稅捐尚未核定開徵前，所有董事立即全數辭去職務，而被告又無法源可限制依經濟部登記之負責人出境，則國家之稅政勢必出現重大漏洞，財政亦必更為拮据。
- (三) 原告雖稱其已於89年12月14日向皇旗XX公司辭去董事長職務，且於89年12月26日轉讓其所持有皇旗公司股份，超過其選任當時所持有之公司股份數額二分之一，依民法第

549第1項及公司法第197條規定，已非皇旗XX公司之董事長云云。然查中外立法例，均將權利義務並重之平衡原則納入立法意旨，原告僅援引民法及公司法權利身分（董事長或董事）喪失之規定，而未承擔身分喪失應有之義務，故依民法第549條第2項規定：「當事人之一方，於不利於他方之時期終止契約者，應負損害賠償責任。」稅捐稽徵機關雖無損害賠償請求之情形，惟本於憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」及相關稅法規定，限制公司負責人出境係正常之租稅保全措施，此亦為防杜公司經營者心存僥倖逃漏稅捐不得不爾之行政作為。

- (四) 另原告主張有辭職書、皇旗XX公司有合併、轉讓、解散或廢止者，均應於事實發生之日起15日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記，並繳清應納稅款。原告不依前揭法律規定且不欲繳納貨物稅企圖至為明顯。另訴稱經濟部之覆函文可證其非皇旗公司董事長，惟查經濟部公司登記基本資料查詢畫面及經濟部該公司之變更登記表，其代表公司負責人均仍為原告，而原告所述多次循司法途徑救濟，其中含聲請選任臨時管理人，請求皇旗公司協同辦理變更登記及二度聲請選任臨時管理人等，惟均遭駁回，故原告所稱其已非該公司之負責人，均不實在。
- (五) 本件皇旗公司宜蘭廠欠繳89年12月、90年1月、2月之貨物稅計5,596,944元（含本稅、滯納金及利息）元，稅款逾期未繳納且均已告確定，由於滯欠稅款已達限制欠稅人出境之金額標準，原告係皇旗XX公司經濟部登記及營利事業登記證上之負責人，財政部乃函請內政部警政署入出境管理局限制原告出境，揆諸稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境實施辦法第2條第1項規定，並無違誤。

#### 四、台北高等行政法院93年訴更一字第159號判決後，原告又上訴，被最高行政法院上訴駁回，維持原判決之理由：

- (一) 「受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」行政訴訟法第260條第3項有明文。經查，「按董事及監察人之人數及任期屬公司章程之絕對應記載事項，為公司法第129條第6款所明定，同法第十二條規定：『公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。』是董事是否已辭卸董事職務或是否因轉讓股份超過其原持股份二分之一而喪失董事資格等董事或負責人之變更，就公司內部而言，其效力之發生固不以登記為生效要件，惟此等公司應登記事項如未加以登記，對公司外部之第三人，仍不得加以對抗，且不論該第三人係私人或行使公權力之機關均同，



否則，相關之人如已變更而遲不為變更登記，以達其規避公法上之責任，殊不符公平正義原則。」為本件最高行政法院93度判字第526號判決發回本院更為審理，所為廢棄原判決理由之法律上判斷，依前揭規定，本院自應受其拘束，原告訴稱被告並非與皇旗XX公司交易之第三人，自非公司法第12條規定所保護之第三人云云，核不足採。

- (二) 皇旗XX公司未辦理公司變更登記，該公司登記事項中代表公司負責人欄仍登記為原告，而皇旗XX公司宜蘭廠確定欠繳89年12月、90年1、2月之貨物稅合計5,596,944元等情，亦有前開原告公司基本資料查詢表、限制出境案件戶籍資料及欠稅情形表在卷可證，並為原告所不爭，故被告以原告為皇旗XX公司之負責人，因該公司欠繳稅款已達限制營利事業負責人出境之金額標準，而函請入出境管理局限制原告出境，揆諸首揭規定，洵無不合。原告指稱其已非皇旗XX公司之實際負責人，被告對之限制出境，無從達到保全稅捐債權之目的，而違反比例原則中之妥當性原則云云，亦無足取。

## 五、本件某甲董事長功虧一簣之事項為何及如何補救

本件行政訴訟原告已聘請三位律師為訴訟代理人，還未能勝訴緣由之探討：

- (一) 既然董事長已辭去董事長職務，又已轉讓持有股數逾當選時之二分之一，依當時之公司法第197條規定，該辭職董事長之董事長及董事資格當然解任，因為該公司未依「公司之登記及認許辦法」第15條前段規定：「公司及外國公司登記事項如有變更者，應於變更後十五日內，向主管機關申請為變更之登記。」及同法第16條規定，檢附申請書、變更登記表、辭職書影本及規費新台幣1千元，且申請書應由公司已新選出之董事長具名蓋章，向公司登記主管機關提出解任及改選董事監察人之變更登記。
- (二) 公司登記採書面形式審查原則，祇要有心完成變更登記，並無困難：

依公司法第388條規定：「主管機關對於公司登記之申請，認為有違反本法或不合法定程式者，應令其改正，非俟改正合法後，不予登記。」及經濟部函釋【註4】略以：「按最高行政法院92年度判字第833號判決要旨：『…公司法有關之公司變更登記，係採形式書面審查，主管機關對於登記之申請，僅須就公司所提出之申請書審核，倘符合公司法之規定，即應准為登記，倘已准予登記後，如發現股份有限公司之決議有程序上違法事項，則須俟股東依行為時公司法第189條訴請其撤銷其決議判決確定後，始得由主管機關撤銷該項登記…』。是以實務上，登記主管機關對於公司登記事項之審查係採形式審查。」所以該公司原董事長已辭去董事長職務，且因持股轉讓逾當選時之二分之一，依當時公司法第197條第1項規定：「董事經選任後，應向主管

機關申報，其選任當時所持有之公司股份數額，在任期中不得轉讓其二分之一以上，超過二分之一時，其董事當然解任。」準此，除非因新任董事長不願意以公司之資產清償稅款，或是公司並無足夠資產一次清償該印花稅，亦可與稅捐機關協商分期清償，甚至因誤會董事長須以自己之財產清償稅款，而不願意完成改選董事、監察人變更登記，才造成卸任董事長被追稅之困擾。

- (三) 如果董事長及董事辭職，公司新任代表人不辦理解任登記。該辭職董事長及董事，得提起確認與公司董事長及董事委任關係不存在之訴，此時，公司之法定代理人依公司法第213條規定：「公司與董事間訴訟，除法律另有規定外，由監察人代表公司，股東會亦得另選代表公司為訴訟之人。」應填列公司經公司登記主管機關最後一次登記之監察人，始為適格，俟法院判決確定後，再向公司登記主管機關申請註銷董事身分：

依經濟部函釋【註5】略以：「董事辭職後，代表公司之負責人拒不依法辦理解任登記者，該辭職之董事可向法院提起委任關係不存在之訴，經法院判決確定其與公司間之委任關係不存在，公司登記主管機關當可依法院之判決，依職權撤銷（此撤銷因無溯及當選為董事時之效力，所以正確應為註銷）其董事之登記。」

- (四) 如果因為該公司欠稅，尚在任之董事無人願意擔任暫時執行董事長職務之人時：

1. 此時，無人代表公司申辦董事長及董事之解任變更登記，可以以公司為被告，提起確認與公司之董事長及董事之委任關係不存在之確認之訴，並以監察人為公司之法定代理人，因為依公司法第223條規定：「董事為自己或他人與公司為買賣、借貸或其他法律行為時，由監察人為公司之代表。」所以，此時以改選前已登記之監察人為公司之法定代理人，並無被告不適格及其他適法性疑義。
2. 若公司之監察人亦已辭職或其他因素喪失監察人資格，至無監察人在任時，也可以向管轄法院聲請選任臨時管理人：

此時，可以依公司法第208條之1第1項規定：「董事會不為或不能行使職權，致公司有受損害之虞時，法院因利害關係人或檢察官之聲請，得選任一人以上之臨時管理人，代行董事長及董事會之職權。但不得為不利於公司之行為。」因為尚在任之董事祇要有二人以上（包含二人），依經濟部函釋【註6】：「查依司法院第一廳70年9月4日(70)應民一字第0649號函釋，董事長既已死亡，其人格權業已消滅，殊無依公司法第二百零八條第三項後段規定互推代理人之餘地。如董事長死亡應即依法補選董事長，惟在董事長未及選出之前，得由常務董事互推一人暫時執行董事長職務（非代理人），以利改選董事長會議之召開及公司業務之執行。至股東會之召集，如股東認為



股東會之召集程序或其決議方法，有違反法令或章程時，得依公司法第189條規定訴請法院撤銷其決議；惟如係無召集權人召集之股東會所為之決議，應屬當然無效。準此，董事長或董事辭職一樣是當然喪失董事長及董事資格，亦造成董事長及董事之缺額，均類推公司法第208條第3項規定。」是以，在無人有意願暫時執行董事長之職務，監察人又無人在任，構成董事會不為或不能行使職權，致公司有受損害之虞時，利害關係人或檢察官可以聲請法院選任臨時管理人，作為公司之法定代理人，即可順利提起訴訟，又因為董事長已經完成辭職之意思表示之送達，勝訴判決係指日可待，並能一審判決確定，

3.公司經營業務所產生之各種稅捐，必須以公司之資產依法於稅捐繳納期限內繳納：

依公司法第23條第1、2項規定：「公司負責人應忠實執行業務並盡善良管理人之注意義務，如有違反致公司受有損害者，負損害賠償責任（第1項）。公司負責人對於公司業務之執行，如有違反法令致他人受有損害時，對他人應與公司負連帶賠償之責（第2項）。」公司之負責人都有義務，在接到稅單時，都必須以公司之資產按時繳納，避免因未繳納而產生滯納金及利息，否則即是造成公司之損害，必須賠償公司之損害。

## 伍、結論

身為公司的代表人是榮幸也是責任加重，權利與責任同時並具，公司該負擔的稅捐只能事先以合法方法節稅，減輕負擔，其餘就必須以公司之資產來繳納，才能說是稱職的公司代表人，如果已辭去董事長及董事職務，依公司法第12條規定，公司新代表人應向公司登記主管機關申辦變更登記，如果該新代表人未能辦妥變更登記，依本文分析亦有其他方法可以解除原任董事長及董事身分，尚非完全掌握在他人手上，自己未能全盤掌握公司法令之規定，毫無計策可施，本案原告請了三位訴訟代理人還遭敗訴確定，這也可見律師不是萬能，不要迷信，只要懂得公司登記實務，就能提出適當對策，解決問題，否則，真是讓人覺得扼腕。

【註1】：請參考經濟部92年10月20日商字第092024333640號函釋。

【註2】：請參考經濟部63年11月18日商29525號函釋。

【註3】：請參考最高行政法院88年度判字第3908號判決、91年度裁字第472號裁定意旨。

【註4】：請參考經濟部96年1月4日經商字第09502185840號函釋。

【註5】：請參考經濟部95年11月8日經商字第09502156520號函釋。

【註6】：請參考經濟部71年2月13日商04192號函釋。

# 大陸地區企業重組所得稅法律制度的現狀與問題

## —基於稅法基本原則角度的考察\* (上)

李 剛\*\*

### 引 言

企業併購重組（或簡稱“企業重組”）所得稅法律制度，由於其與私法（主要包括公司法、證券法、合同法等）之間錯綜複雜的內在聯繫，以及涉及上至一國稅制體系和稅法基本原理、下至企業所得稅法中的各項制度或者個人所得稅法中的某個具體稅目（如財產轉讓所得和股利所得）乃至二者的結合（如旨在消除經濟性雙重徵稅的“兩稅合一”機制），加之跨境重組又牽連出其他國家或地區的企業重組所得稅和反避稅法律制度（比較稅法）以及國際稅收協定等國際稅法制度，可以稱為是企業所得稅法、甚至整個稅法體系中最為複雜的領域，因此被譽為是企業重組稅法制度這頂“皇冠”上最耀眼的“明珠”<sup>1</sup>。

其複雜性，可舉兩例以說明。一是有關企業併購的概念。企業併購中的“併購”（Merger and Acquisition, M&A）一詞，雖通常為“兼併”與“收購”的合稱，但其與類似概念“合併”“聯合”“購併”“重組”之間的關係如何，由於經濟學意義與法律文本的定義有所區別、學術界與實務界各自理解不一，以及公司法與稅法分別關注的視角與重點不同，如果再加上不同法域的術語使用相異，可以說是令人眼花繚亂。<sup>2</sup>為了簡捷起見，本文將企業併購與企業重組兩詞混用，並僅在大陸地區企業所得稅法的語境中展開。

\* 本文系國家社科基金一般項目（15BFX132）“稅制改革中的法律解釋問題研究”的階段性研究成果。感謝我指導的廈門大學法學院財稅法專業碩士生鄭瑋明等協助收集資料；感謝武漢大學法學院葉金育博士和臺北商業大學財政稅務系兼任助理教授蔡孟彥博士給予本文極富啟發的改進意見。

\*\* 李剛，法學博士，兩岸關係和平發展協同創新中心、廈門大學法學院副教授；2017年9月-2018年2月東吳大學法學院訪問學者。

1 參見雷霆：《企業併購重組稅法實務》，法律出版社2015年版，“序”，第1頁。

2 有關這些概念之間的辨析，參見馮果、謝貴春：《企業併購稅收法律問題比較研究》，武漢大學出版社2015年版，第1-5頁；張春燕：《併購交易所得稅法律制度研究》，法律出版社2015年版，第5-8頁；金哲：《企業併購的稅制安排》，東北財經大學出版社2015年版，第23-28頁；前引1，雷霆書，第3-8頁。



二是據有學者披露，大陸地區企業重組所得稅制最初本擬專章規定於《企業所得稅法實施條例》（簡稱《實施條例》）中，但在最終送審的《實施條例》（送審稿）中又被刪除。國家稅務總局（簡稱“稅務總局”）隨後撰寫的內部報告中對這一刪除的解釋是：“在《實施條例》（送審稿）的修改過程中，考慮到這部分內容比較複雜詳細，與實施條例的整體格局不太協調，且有進一步補充完善的必要，根據法制辦、財政部和總局三家領導意見將這部分內容從實施條例中拿掉，擬以財政部、國家稅務總局部門規章或規範性檔的形式單獨發佈，所以國務院正式公佈的《實施條例》中關於企業重組與清算的內容僅保留了原則性的規定。”<sup>3</sup>此後，2009年4月30日頒佈的《財政部、國家稅務總局關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》（財稅[2009]59號，以下以文號簡稱；後同）成為了大陸地區目前企業重組所得稅法律制度中的“綱領性檔”；該號文不過13條，卻幾乎被公認為是最晦澀難懂或者最複雜、最專業的稅法檔。<sup>4</sup>

為了能夠顯現法學視角與已有研究成果呈現出偏重於經濟學和管理學的視角的差異，本文試圖運用規範分析和法律解釋的方法，從稅收法定主義和稅收公平原則兩大稅法基本原則的視角對大陸地區企業重組所得稅法律制度存在的問題加以研究。

## 一、大陸地區企業重組所得稅法律制度的現狀

相較於大陸地區1984年開始的企業重組活動，其企業重組所得稅法制歷程於1997年才以頒佈專門針對涉外企業重組的稅法檔頒佈而啟動，當年稅務總局頒佈了《關於外商投資企業合併、分立、股權重組、資產轉讓等重組業務所得稅處理的暫行規定》（國稅發[1997]1號，已失效）和《關於外商投資企業和外國企業轉讓股權所得稅處理問題的通知》（國稅函[1997]207號，已失效）等文件。此後，經歷了1997-2001年內外資企業重組所得稅規則出臺的第一階段、2002-2007年重組交易所得稅制度的補充與修訂的第二階段，直至2008年之後至今的不斷完善的第三階段。<sup>5</sup>

自2008年《企業所得稅法》生效實施以後，目前大陸地區企業重組所得稅法律制度的構成，從效力層級來看，主要包括如下幾個部分：

一是在法律層面，主要是《企業所得稅法》第20條：“本章規定的收入、扣除的具體範圍、標準和資產的稅務處理的具體辦法，由國務院財政、稅務主管部門規定。”

二是在行政法規層面，主要是《實施條例》。該條例提及“重組”一詞的條文有22條有關其他收入的範圍界定、第58條有關固定資產計稅基礎的確定方法、第62條有關生產性生物資產計稅基礎的確定方法、第66條有關無形資產計稅基礎的確定方法和第75條，又尤以第75條最為重要，其規

3 參見崔威：《企業重組稅務規則起草過程的反思》，載熊偉主編：《稅法解釋與判例評注》（第1卷），法律出版社2010年版，第131頁。

4 參見前引3，崔威文，第123頁。

5 參見前引2，張春燕書，第117-126頁。

定：“除國務院財政、稅務主管部門另有規定外，企業在重組過程中，應當在交易發生時確認有關資產的轉讓所得或者損失，相關資產應當按照交易價格重新確定計稅基礎。”

三是在部門規章層面，目前處於缺失的狀態。

四是在部門規章以下的規範性檔和內部工作檔方面，可以分為四類：第一類是針對企業重組的普遍性稅務規定，按發佈時間順序包括：財稅[2009]59號文、《財政部、國家稅務總局關於企業清算業務企業所得稅處理若干問題的通知》（財稅[2009]60號）、《企業重組業務企業所得稅管理辦法》（國家稅務總局公告2010年第4號，簡稱“2010年4號公告”；後文公告均採類似簡稱方式）、《財政部、國家稅務總局關於促進企業重組有關企業所得稅處理問題的通知》（財稅[2014]109號）、《國家稅務總局關於企業重組業務企業所得稅徵收管理若干問題的公告》（國家稅務總局公告2015年第48號）。第二類是針對特定類型企業重組的特別稅務規定，包括：針對特定地區的《國家稅務總局關於中國（上海）自由貿易試驗區內企業以非貨幣性資產對外投資等資產重組行為有關企業所得稅政策問題的通知》（財稅[2013]91號），針對非居民企業的《國家稅務總局關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知》（國稅函[2009]698號）和《國家稅務總局關於非居民企業股權轉讓適用特殊性稅務處理有關問題的公告》（國家稅務總局公告2013年第72號）。第三類是並非專門針對企業重組業務但有所涉及的稅務檔，例如《財政部、國家稅務總局關於執行企業所得稅優惠政策若干問題的通知》（財稅[2009]69號）、《財政部、國家稅務總局關於非貨幣性資產投資企業所得稅政策問題的通知》（財稅[2014]116號），《國家稅務總局關於非貨幣性資產投資企業所得稅有關徵管問題的公告》（國家稅務總局公告2015年第33號）。第四類是針對國有企業重組改制的個案處理以及通案處理的稅務檔，前者自2008年以來有近20個，後者包括《財政部、國家稅務總局關於企業改制上市資產評估增值企業所得稅處理政策的通知》（財稅[2015]65號）和《國家稅務總局關於全民所有制企業公司制改制企業所得稅處理問題的公告》（國家稅務總局公告2017年第34號）；本文將在第三部分對此單獨討論。

通過分析上述檔的具體內容及其相互關係，我們發現其中的核心檔是財稅[2009]59號文，其他檔與該號文的關係大致可概括為四種情形：一是細化解釋財稅[2009]59號文，例如2010年4號公告全文基本都是對財稅[2009]59號文的逐條解釋，具有類似財稅[2009]59號文“施行細則”的作用，再如2013年72號公告和國稅函[2009]698號文也對財稅[2009]59號文的有關規定作出了進一步解釋性規定；二是改變財稅[2009]59號文的有關規定，例如財稅[2014]109號文改變了財稅[2009]59號文裡有關適用特殊性稅務處理的股權收購和資產收購的部分關鍵量化指標，再如2015年48號公告廢止了2010年4號公告的12條規定並同時重新加以規定；三是直接指引適用財稅[2009]59號文，例如上述分類中第三類稅務文件在規定有關企業重組業務涉稅事項時都指引適用財稅[2009]59號文；四是財稅



[2009]59號文的延伸，例如與該號文同時頒佈的財稅[2009]60號文規定的就是企業重組過程需要按清算處理的企業適用的稅務規則。因此，財稅[2009]59號文被稱為大陸地區企業重組所得稅法律制度的“綱領性檔”當之無愧。

## 二、稅收法定主義審視下的企業重組所得稅法律制度

稅收法定主義，臺灣地區稱租稅法律主義或租稅法定主義，有認為包括類推禁止原則、溯及禁止原則、法律優位原則和法律保留原則；<sup>6</sup>有認為在操作上可具體化為法律保留原則和法律優位原則；<sup>7</sup>亦有認為，大多數觀點主張的包括課稅要件法定原則、課稅要件明確原則和程式合法性原則中，後二者其實並無法展現稅法特性，前者才是租稅法律主義的核心概念，並可擴充至實質課稅原則和課稅公平原則。<sup>8</sup>

由以上企業重組所得稅法律制度的構成，從立法方式的形式面觀察，基本可以認為採取的是“授權立法+以行政規則形式體現出來的行政解釋”的方式，其中所涉是否違反法律保留原則及其所蘊含之授權明確性原則和禁止轉授權原則，以及溯及禁止原則等問題，分別討論如下。

### （一）授權明確性與轉授權

第一個問題是，《企業所得稅法》第20條是否符合授權明確性原則和《實施條例》第75條是否構成轉授權，以及進而是否符合稅收法定主義。

依筆者的統計，《企業所得稅法》共有8個授權條款，包括第7條第3項、第20條、第29條、第35條、第36條、第52條、第57條和第59條。其中，第59條規定“國務院根據本法制定實施條例”，系一種概括式授權，<sup>9</sup>從類型上看，屬於全面性的概括式授權。<sup>10</sup>雖然看似國務院因此而獲得法律的委任立法權，但由於《憲法》第89條第1項和《立法法》

6 參見葛克昌：《稅法基本問題——財政憲法篇》（2005年增訂版），元照出版有限公司2005年版，第109-142頁。

7 參見黃茂榮：《稅法解釋與司法審查》（稅法總論第二冊增訂三版），植根法學叢書編輯室2015年增訂3版，第161頁。

8 參見林子傑：《人之圖像與“憲法”解釋》，翰蘆圖書出版有限公司2007年版，第223-241頁。

9 大陸地區稅收法律的“實施條例”（在稅收行政法規的情形則為性質上屬於部門規章的“實施細則”）類似臺灣地區稅收法律的“施行細則”。在臺灣地區，根據“大法官”釋字第394號和第480號等解釋，雖然“釋憲機關”均容許立法機關對於行政機關，以概括的方式授權制定有關施行細則和法規命令。但有學者認為，施行細則之制定雖經立法機關在法律中授權，但基於其明確授權之範圍，應不得規定作用上足以輕重納稅義務人之稅捐實體義務的事項，或規定關於證據方法之證據能力這種足以影響課稅事實之有無及範圍之認定的事項，僅止於與施行有關之程式事項。參見前引7，黃茂榮書，第158、169頁。此外，作為補充性質的法規命令，施行細則同時具有填實法律內容的積極意義。參見陳新民：《行政法學總論》（新9版），三民書局2015年新9版，第254頁。大陸地區的“實施條例”或者“實施細則”逾越母法範圍，對包括徵稅對象和稅率在內的核心課稅要素予以規定，系屬常態。參見李剛：《現代稅法學要論》，廈門大學出版社2014年版，第94-111、130-145頁。

10 有關局部性與全面性的概括式授權類型，參見前引9，陳新民書，第257-258頁。

第65條第1款亦賦予國務院制定行政法規的職權立法權，因此國務院制定“實施條例”為名的行政法規系其職權立法權使然。<sup>11</sup>

至於《企業所得稅法》第20條，系該法在授權給行政機關時唯一越過國務院、而直接授權給財稅主管部門的授權條款，<sup>12</sup>意味著就企業所得稅的應納稅所得額、即計稅依據的具體確定問題而言，充其量是以部門規章的形式為載體而出現。之所以如此，固然有大陸地區長期以來形成的法律的立法用語盡可能概括性和原則化的立法習慣，其可能的立法用意還在於財稅主管部門的專業性及賦予其變動有關規則的足夠靈活性。從該條規定是否達致授權明確性原則的要求來看，<sup>13</sup>如果以德國<sup>14</sup>和我國臺灣地區等較為先進的司法審查實踐<sup>15</sup>為標準，恐怕差之甚遠。只是從該條所在《企業所得稅法》第2章整體以觀，該章名為“應納稅所得額”，自第5條至第19條僅對企業所得稅的計稅依據作出了原則性的規定，因此“著眼於整部法律若欠缺此種行政機關的細部規範，將無法運作而

- 11 參見李剛：《論形式稅收法定主義的落實》，《稅務與經濟》2017年第1期，第75頁。如從海峽兩岸比較的角度觀察，大陸地區行政機關基於職權立法權所制定的行政法規、部門規章和規範性檔，與臺灣地區所謂獨具特色的“職權命令”具有一定的相似性。然而，這種行政機關即便依憲法和法律規定所享有的職權立法權，亦應符合法律保留原則和國會保留原則，而不適當認為其系一種最廣泛的空白授權（參見前引9，陳新民書，第281-282頁）；或謂“有組織法即有行為法”的命題不成立（參見吳庚、陳淳文：《“憲法”理論與政府體制》，三民書局2017年增訂5版，第56頁）。
- 12 但這並非孤例，其他如《個人所得稅法》第2條第11項有關其他所得、第4條第10項有關免稅的其他所得，《稅收征管法》第24條第1款帳簿憑證的保管期限、第35條第2款有關稅務機關稅收核定的程式和方法等皆是如此，均在一定程度上觸及課稅要素。
- 13 大陸地區2000年《立法法》有關授權明確性原則規定於第10條第1款：“授權決定應當明確授權的目的、範圍。”2015年《立法法》首次修訂時將前述第10條第1款擴充修訂為第10條：“（第1款）授權決定應當明確授權的目的、事項、範圍、期限以及被授權機關實施授權決定應當遵循的原則等。（第2款）授權的期限不得超過5年，但是授權決定另有規定的除外。（第3款）被授權機關應當在授權期限屆滿的6個月以前，向授權機關報告授權決定實施的情況，並提出是否需要制定有關法律的意見；需要繼續授權的，可以提出相關意見，由全國人民代表大會及其常務委員會決定。”不僅擴充授權明確性原則原有的內容，而且增加了授權期限等約束性規定，由此看出最高立法機關對授權立法漸趨嚴格限制的態度。但如從體系解釋的角度，結合該法第9條：“本法第8條規定的事項尚未制定法律的，全國人民代表大會及其常務委員會有權作出決定，授權國務院可以根據實際需要，對其中的部分事項先制定行政法規，但是有關犯罪和刑罰、對公民政治權利的剝奪和限制人身自由的強制措施和處罰、司法制度等事項除外。”以及第12條等的規定來看，第10條所設定的授權明確性原則似乎僅針對最高立法機關的專項授權決定而言，至於已有法律、乃至將來新立法律中的個別授權條款是否受第10條約束，不無疑問。
- 14 德國戰後鑒於威瑪共和時代，行政部門濫發命令以代替法律，於《德國基本法》第80條第1款特別限制，而且規定法律授權訂定法規命令時，應明定其內容、目的及範圍，稱為授權明確性。參見吳庚：《“憲法”的解釋與適用》，三民書局2003年版，第531-533頁；以及前引9，陳新民書，第256頁。
- 15 我國臺灣地區“司法院大法官”對授權明確性原則的司法審查，始自釋字第313號解釋，首號涉及該原則的涉稅解釋為釋字第346號解釋；此後釋字第346、367、390、443、493、565、593、619、620、635、640、650、651、657、661、705、706號等解釋反復重申。授權明確性原則系源自法律保留原則，臺灣地區“違憲”審查實踐大體承襲自德國聯邦憲法法院，將授權明確性原則作為審查基準即由後者所發展出的重要性理論而來，並在其“違憲”審查實踐中自釋字第443號解釋起建立起“層級化法律保留”的審查方法。參見前引11，吳庚、陳淳文書，第54-56頁；前引9，陳新民書，第281頁。



言”，該條之授權尚且滿足對法律的執行性與補充性的功能要求；<sup>16</sup>再加之大陸地區稅收立法習慣一向如此，因此僅就該條條文表述而言，尚稱得上大體滿足授權明確性原則的基本要求。

稅收法定主義並不排除在法律授權明確性原則下以行政法規、甚至部門規章的形式來規範計稅依據的確定從而具體化稅基；這一點在海峽兩岸間似乎有所共識。<sup>17</sup>在大陸地區，稅收法定主義雖未在《憲法》文本中得以體現，<sup>18</sup>但從現行《立法法》第8條第6項（原《立法法》第8條第8項）<sup>19</sup>和第9條有關法律保留原則的規定已可體現一定程度（或稱具有大陸地區特色）的稅收法定主義，<sup>20</sup>由以上有關《企業所得稅法》第20條符合授權明確性原則的結論並結合該條所授權的內容來看，即便按照該法頒佈時應適用的原《立法法》第8條第8項，亦暫且可認為其同時符合稅收法定主義的要求。

《實施條例》第75條，從內容上看，表明重組交易發生時確認有關資產的轉讓所得或者損失是一般而非例外情形，不僅構成企業重組所得稅處理中最重要的原則性表述，<sup>21</sup>而且將例外情形授權財稅主管部門規定。企業重組的企業所得稅計稅依據之確定本就包含在所有企業的企業所得稅計稅依據確定之中，在《企業所得稅法》第20條已直接授權給財稅主管部門規定之後，《實施條例》不僅作出了原則性的一般規定，又再授權財稅主管部門就企業重組交易的資產轉讓所得或損失確認規則作出例外規定，由此財稅主管部門集委任立法權與職權立法權<sup>22</sup>於一身，不僅引發究竟應以何者為準的疑慮，而且似乎產生行政法規位階的《實施條例》具有限制財稅主管部門基於法律所獲得的授權的現象。此其一。其二，《立法法》第12條規定：“（第1款）被授權機關應當嚴格按照授權

16 參見前引9，陳新民書，第254頁。

17 參見柯格鐘：《論依法課稅原則之解釋方法——對歷年來“司法院大法官”解釋的觀察（下）》，《興大法學》2015年第18期，第41頁。有學者認為，“在臺灣，採取任何稅捐構成要件，皆得授權行政機關，以法規命令加以規範的立場。然在臺灣稅捐法上，有時連至少應以法規命令，而不得以行政規則，規定稅捐債務之發生的構成要件要素的要求，都守不住。”前引7，黃茂榮書，第162頁，注17。

18 參見前引9，李剛書，第86-94頁。

19 《立法法》第8條：“下列事項只能制定法律：……（六）稅種的設立、稅率的確定和稅收徵收管理等稅收基本制度；……”。原《立法法》第8條第8項規定：“下列事項只能制定法律：……（八）基本經濟制度以及財政、稅收、海關、金融和外貿的基本制度；……”

20 參見前引11，李剛文，第76頁。

21 參見前引3，崔威文，第127頁。原文指向《實施條例》第56條，應有誤。

22 《憲法》第90條第2款：“各部、各委員會根據法律和國務院的行政法規、決定、命令，在本部門的許可權內，發佈命令、指示和規章。”《立法法》第80條第1款：“國務院各部、委員會、中國人民銀行、審計署和具有行政管理職能的直屬機構，可以根據法律和國務院的行政法規、決定、命令，在本部門的許可權範圍內，制定規章。”有學者據此認定此為稅務總局獲得行政解釋權的合法依據；參見葉金育：《國稅總局解釋權的證成與運行保障》，《法學家》2016年第4期，第114頁。具體到財稅主管部門而言，其因此享有的職權立法權與前述國務院根據《憲法》和《立法法》所享有的職權立法權具有同樣的問題，即不得認為是一種最廣泛的空白授權。

決定行使被授予的權力。（第2款）被授權機關不得將被授予的權力轉授給其他機關。”

（原《立法法》第10條第2、3款大體相同。）因為有《企業所得稅法》第20條的鋪墊，因此在《企業所得稅法》第59條概括式授權的情況下，《實施條例》第75條再授權給財稅主管部門倒還不至於構成國務院的轉授權。但如果通觀《實施條例》，我們發現授權給財稅主管部門的其他條文多達23條，除極少數程式性事項外，絕大多數授權條款都授予財稅主管部門以具體化有關課稅要素、尤其是確定稅基的規則制定權；<sup>23</sup>從實踐來看，絕大多數均是以財稅主管部門（必要時聯合其他部門）聯合發佈內部工作檔的方式<sup>24</sup>來履行其被授權的職責。《立法法》第80條第2款規定：“部門規章規定的事項應當屬於執行法律或者國務院的行政法規、決定、命令的事項。沒有法律或者國務院的行政法規、決定、命令的依據，部門規章不得設定減損公民、法人和其他組織權利或者增加其義務的規範，不得增加本部門的權力或者減少本部門的法定職責。”按舉重以明輕的法理，部門規章尚且不能如此，位階低於部門規章、僅具內部效力的內部工作檔就更加不能如此。而前述國務院授權財稅主管部門所聯合頒行的內部工作檔既違反了稅收法定主義，又違反了《立法法》第12條有關禁止轉授權的規定。<sup>25</sup>

23 這些條文包括第7條第6項有關其他所得的確定、第9條有關權責發生制的例外情形、第17條第2款有關權益性投資收益收入的實現日期的例外情形、第25條有關視同銷售的例外情形、第26條第1款有關財政撥款範圍的例外情形、第32條第2款有關企業損失扣除的具體規則、第35條第2款有關企業支付的基本社會保險費以外的保險費的扣除範圍和標準、第36條有關可以扣除的其他商業保險費的範圍、第42條有關企業發生的職工教育經費支出扣除的例外情形、第44條有關企業發生的廣告費和業務宣傳費支出扣除的例外情形、第52條第9項有關構成公益性社會團體的其他條件、第56條第3款有關企業持有資產期間其增減值時計稅基礎的調整、第60條有關固定資產折舊最低年限的例外規定、第61條有關礦產資源開採企業在開始商業性生產前發生的費用和固定資產的折耗折舊方法、第78條有關抵免限額計算方式的例外規定、第80條第2款有關間接控制的具體認定辦法、第84條第2款有關認定非營利組織的管理辦法，第85條有關非營利組織收入不包括其取得的營利性收入的例外情形、第88條第1款有關符合條件的環境保護、節能節水專案的具體條件和範圍、第93條第2款有關國家重點支持的高新技術領域和高新技術企業認定管理辦法、第101條有關企業所得稅優惠目錄的制定、第119條第4款有關資本弱化稅制中債權性投資與權益性投資的比例標準、第125條有關企業匯總時統一核算應稅所得的具體辦法。

24 即便《實施條例》第88條第1款、第93條第2款、第101條要求財稅主管部門制定有關規則需報國務院批准，但從實踐來看，如《財政部、國家稅務總局、國家發展改革委員會關於公佈節能節水專用設備企業所得稅優惠目錄（2008年版）和環境保護專用設備企業所得稅優惠目錄（2008年版）的通知》（財稅[2008]115號）、《科技部、財政部、國家稅務總局關於印發〈高新技術企業認定管理辦法〉的通知》（國科發火[2008]172號）、《財政部、國家稅務總局、國家發展改革委員會關於公佈資源綜合利用企業所得稅優惠目錄（2008年版）的通知》（財稅[2008]117號）等檔，均是採取以多部門聯合的名義發佈內部工作檔的方式，即便經國務院批准後也未以國務院名義發佈，更不可能取得行政法規的效力位階。參見熊偉：《法治視野下清理規範稅收優惠政策研究》，《中國法學》2014年第6期，第165頁。

25 前文已經說明，如將《立法法》第9、10、12條作為一個整體來看待，似乎可以得出如下結論，即前述條文僅針對最高立法機關的專項授權決定而言。但如在第12條第2款的文義解釋射程範圍之內，似乎又可從目的解釋論著眼，將禁止轉授權原則擴張解釋從而適用於法律當中的個別授權立法條款、如《實施條例》第75條。否則，在最高立法機關“立法懈怠”而不做出專項授權立法決定之時，禁止轉授權原則將無用武之地。

如果僅從立法授權制度的完備性而言，與《德國基本法》第80條相比，<sup>26</sup>大陸地區《立法法》第12條有關禁止轉授權的規定稍顯固化，難以符合現實中大量行政性立法、尤其稅務行政立法的實際需求；但與臺灣地區立法實踐、如“行政程式法”第152條相比，後者並未明白宣示禁止轉授權之意旨而須采法律解釋的方法予以究明，<sup>27</sup>從而顯得大陸地區《立法法》第12條明白宣示禁止轉授權的表述有其進步性，只不過實效大不如人意。

綜上所述，我們對於第一個問題的回答基本是肯定的。然而，當我們對前述授權條款不僅只是做文義推敲，而是繼續追蹤至依據這些授權條款所制定的下位法規則，並以兩者相互分析，<sup>28</sup>對於其是否符合授權明確性原則、乃至稅收法定主義的要求，恐怕會得到另外的結論。

## （二）部門規章何以缺位

第二個問題是有關企業重組所得稅法律規則體系中部門規章為何缺位，以及與之相聯繫的規範性檔和內部工作檔何以“上位”？<sup>29</sup>

《企業所得稅法》第20條和《實施條例》第75條對財稅主管部門的授權是否意味著有關企業重組所得稅的具體規則必須以“部門規章”的形式作為載體，此點從前述授權條文的表述來看並無明白宣示。根據《憲法》第90條第2款、《立法法》第80條、《國務院組織法》第10條、《稅務部門規章制定實施辦法》（2002年國家稅務總局令第1號）和《稅收規範性檔制定管理辦法》（2017年國家稅務總局令第41號）等，稅務主管部門有權制定的具有直接對外效力的行政規範性檔包括稅務部門規章（簡稱“稅務規章”）<sup>30</sup>和稅收規範性檔。

《稅務部門規章制定實施辦法》第2條第1款規定：“本辦法所稱稅務部門規章（以下簡稱稅務規章），是指根據法律或者國務院的行政法規、決定、命令，在國家稅務

26 《德國基本法》第80條規定：“……法律明定該授權規定得再授權予更下一級之機關時，該再授權，仍須經行政命令之明白授權方可。”前引9，陳新民書，第256頁。

27 參見前引9，陳新民書，第262-263頁；以及“司法院大法官”釋字第524號解釋。

28 參見前引9，陳新民書，第260頁。

29 海峽兩岸因立法體制不同，因此有關法律規範的形式與效力亦有所不同。大體而言，大陸地區的行政法規對應於臺灣地區的法規命令，大陸地區的部門規章和部門規範性檔對應於臺灣地區的職權命令，大陸地區部門規範性檔以下的內部工作檔對應於臺灣地區的行政規則；只是以上對應關係並非絕對，不可不察。

30 《稅務部門規章制定實施辦法》第13條第1款：“由國家稅務總局主辦的與國務院其他部門聯合制定的稅務規章，依照本辦法的規定執行。”因此，本文此處以稅務規章替代指稱財稅主管部門聯合制定的部門規章。



總局職權範圍內制定的，在全國範圍內對稅務機關、納稅人、扣繳義務人及其他稅務當事人具有普遍約束力的稅收規範性檔。”《稅收規範性檔制定管理辦法》第2條第1款規定：“本辦法所稱稅收規範性檔，是指縣以上稅務機關依照法定職權和規定程式制定並發佈的，影響稅務行政相對人權利、義務，在本轄區內具有普遍約束力並反復適用的檔。”如果不考慮其他因素，由以上兩條規定來看，稅務規章和稅收規範性檔的對外效力幾乎相同，只不過前者效力範圍及於全國、後者僅限於制定機關轄區範圍內而已；如果再由後者所稱“縣以上稅務機關”向上延伸，意味著稅務總局也可制頒稅收規範性檔，其效力範圍同樣及於全國。於是，稅務總局頒佈的稅務規章和稅收規範性檔似乎僅具有形式上的區別。<sup>31</sup>然而，規章位元階高於規範性檔，不論從立法實踐還是理論來看眾所周知，因此，稅務總局自行制定的《稅收規範性檔制定管理辦法》賦予稅收規範性檔以近乎規章般的外部效力，其合法性和合理性值得懷疑。

因此，當法律和行政法規授權給財稅主管部門制定有關規則時，該規則形式並非屬於被授權行政機關得以裁量選擇的範圍，而是應當以財稅主管部門有權制定的最高位元階的規範形式、即部門規章來予以規定；這本應是授權條款的題中應有之義。否則，就可能出現財稅主管部門以其同樣有權制頒的內部工作檔的形式來履行其被授權職責，從而既違反法律保留原則中的授權明確性原則，又背離稅收法定主義。遺憾的是，這恰是大陸地區企業重組所得稅法律制度體系的現狀。

由前述大陸地區企業重組所得稅法律規則體系的構成來看，其主要組成部分系稅收規範性檔和通常僅具內部效力的所謂內部工作檔（類似臺灣地區的“解釋性行政規則”<sup>32</sup>或稱“解釋函令”）。有關部門規章之所以處於缺位元的狀態，根據有學者對企業重組所得稅法律規則出臺過程的考證，主要原因一是因為2008年夏稅務總局進行重大機構調整，包括企業重組所得稅法律規則在內的諸多未定稿的稅收規定的發佈進程都被相應推遲；二是在已被推遲的情況下，如果再尋求財稅主管部門聯合發佈部門規章的形式，則發佈時間將繼續被延後。因此，在2009年2月，財稅主管部門決定不以部門規章的形式而

31 例如前者的名稱一般為“規定”“規程”“規則”“實施細則”“決定”或“辦法”，且以稅務總局令的形式發佈（參見《稅務部門規章制定實施辦法》第2條第2、3款）；後者可以使用“辦法”“規定”“規程”“規則”等名稱，但是不得稱“條例”“實施細則”“通知”“批復”等，且應當以公告形式發佈（參見《稅收規範性檔制定管理辦法》第7條第1款、第28條）。

32 所謂解釋性行政規則，根據臺灣地區“行政程式法”第159條第2款第2項，系指“為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。”行政規則雖僅具內部效力，但因平等原則和行政自我拘束原則而具有間接的外部效力。參見陳清秀：《稅法總論》（修訂9版），元照出版有限公司2016年第9版，第133頁。但亦有學者主張，應當承認至少解釋性與裁量性行政規則原則上具有外部效力，以矯正過去長達百餘年“否認說”的陳舊見解。參見前引9，陳新民書，第276-277頁。

代之以聯合發文的“通知”形式來規定企業重組所得稅規則，<sup>33</sup>由此，財稅[2009]5號文得以出臺。

的確，稅務規章和稅收規範性檔的制定程式較為複雜。以規章為例，根據《規章制定程式條例》（2001年國務院令第322號），規章的頒行要經過起草（包括調查研究、廣泛聽取意見，涉及相對人切身利益並有重大意見分歧的應公佈草案並徵求意見或舉行聽證會，充分徵求其他部門的意見，草案及其相關資料的報送審查）<sup>34</sup>、審查（包括由法制機構負責統一審查、符合法定情形者緩辦或者退回起草單位、審查機構就主要問題徵求意見和聽取基層意見、審查機構就重大問題召開座談會或論證會、對起草過程中未公佈也未舉行聽證會的可以公佈或者舉行聽證會、協調各部門不同意見以及不能協調一致的報上級決定、修改、提出審議建議）<sup>35</sup>、決定和公佈（包括通過規章的決定機構、規章的公佈與刊登、施行日期）<sup>36</sup>三大環節，規章公佈之日起30日內要向有關機關備案，<sup>37</sup>頒行之後的規章解釋程式參照規章送審稿的審查程式<sup>38</sup>等等。上述規章制定程式經高度文字概括尚且如此耗文費墨，實際執行起來其繁瑣程度與耗時期間可想而知。因此，在《企業所得稅法》已於2008年1月1日起生效實施一年多，而企業重組所得稅具體規則尚屬一片空白的情況下，2009年4月30日財稅[2009]5號文“時不我待”地頒行了，而且追溯自2008年1月1日起執行。由此，引出下一個問題。

### （三）被授權制定的規則是否符合稅收法定主義

第三個問題，作為《企業所得稅法》第20條和《實施條例》第75條授權結果的企業重組所得稅法律規則主要構成部分是否符合稅收法定主義。

作為“綱領性檔”的財稅[2009]59號文開章名義地表明其制定依據為《企業所得稅法》第20條和《實施條例》第75條，但不論是根據《規章制定程式條例》還是《稅務部門規章制定實施辦法》，該號文均不具備“部門規章”的形式要件，且其發文物件明確表示為“各省、自治區、直轄市、計畫單列市財政廳（局）、國家稅務局、地方稅務局，新疆生產建設兵團財務局”等下級財稅機關，因此並不屬於部門規章的效力級別，已如前述。再根據財稅[2009]59號文發佈當時有效的原《稅收規範性檔制定管理辦法

33 參見前引3，崔威文，第131-132頁。

34 參見《規章制定程式條例》第14-17條。

35 參見《規章制定程式條例》第18-26條。

36 參見《規章制定程式條例》第27-32條。

37 參見《規章制定程式條例》第34條。

38 參見《規章制定程式條例》第33條。

（試行）》（國稅發[2005]201號）的有關規定來看，<sup>39</sup>該號文也不構成稅收規範性檔；<sup>40</sup>如果根據2010年頒行的《稅收規範性檔制定管理辦法》（2010年國家稅務總局令第20號）和現行的2017年重新頒行的《稅收規範性檔制定管理辦法》的有關規則來看，財稅[2009]59號文不滿足稅收規範性檔的形式要件處更多。<sup>41</sup>由此，財稅[2009]59號文的性質只能定位為僅具內部效力的內部工作文件。<sup>42</sup>有學者認為：“59號文甚至不能歸為部門規章，而僅僅是‘通知’——沒有法律效力的規範性檔。”<sup>43</sup>但從本文前述分析來看，這一觀點有予以進一步申明的必要：首先，財稅[2009]59號文並非嚴格意義上的規範性

39 財政部2011年8月才頒佈《財政部規範性檔制定管理辦法（試行）》（財辦[2011]36號），2013年9月又頒佈了《財政部規範性檔制定管理辦法》（財辦[2013]42號；簡稱《財政檔制定辦法》），取代前一個辦法。財稅[2009]59號文頒佈之時，自然無這兩個檔的適用，因此“類推適用”國稅發[2005]201號文來分析其效力層級不失為一種方法。

40 例如國稅發[2005]201號文第2條規定其所稱稅收規範性檔是指省以下（含本級）各級稅務機關依法頒行的。

41 如果根據《財政檔制定辦法》第2、17、28條等規定來看，財稅[2009]59號文以及財稅字型大小的類似檔均可歸入財政部所界定的“規範性檔”的範疇；但如果以《稅收檔制定辦法》的標準來看，則其又不屬於稅務總局所界定的“規範性檔”之列。

比較《財政檔制定辦法》和《稅收檔制定辦法》，我們也發現，不同的部門對於“規範性檔”的理解可謂千差萬別。例如，前者第2條第1款規定“本辦法所稱規範性檔，是指財政部按照法定職權和規定程式單獨或者牽頭會同有關部門制定並公佈的除部門規章以外的，具有普遍約束力並能夠反復適用的，作為財政行政管理依據的檔。”後者第2條規定：“本辦法所稱稅收規範性檔，是指縣以上稅務機關依照法定職權和規定程式制定並發佈的，影響稅務行政相對人權利、義務，在本轄區內具有普遍約束力並反復適用的檔。”制定機關就截然不同。再如，根據前者第17條規定，財政規範性檔的名稱包括“辦法”“規定”“制度”“通知”“決定”“意見”等；根據後者第7條第1款，稅收規範性檔可以使用“辦法”“規定”“規程”“規則”等名稱，但是不得稱“條例”“實施細則”“通知”“批復”等；還如，前者第28條僅規定“財政規範性檔應當以財政部檔制發，不得使用部函的形式”；後者第28條規定“稅收規範性檔應當以公告形式發佈；未以公告形式發佈的，不得作為稅務機關執法依據。”因此，綜合比較而言，後者更為全面、嚴謹。

42 大陸地區所謂行政機關內部工作檔並非法律專業名詞，而系學理上稱呼，其形式上的特徵在於發文時均有發文物件機關的抬頭稱呼。如以發文字型大小為標準，可大體分為兩類：一類是具有普遍性的抽象規則，稅務總局單獨發佈的一般以“國稅發”為發文字型大小、例如《國家稅務總局印發〈關於外商投資企業合併、分立、股權重組、資產轉讓等重組業務所得稅處理的暫行規定〉的通知》（國稅發[1997]71號），稅務總局和財政部聯合發佈的則以“財稅（字）”為發文字型大小、例如財稅[2009]59號文。另一類是一般針對特定下級稅務機關就特定事項所作出的批復，例如《國家稅務總局關於債務重組所得企業所得稅處理問題的批復》（國稅函[2009]1號）發文對象為海南省國家稅務局、《國家稅務總局關於股權分置改革中上市公司取得資產及債務豁免對價收入征免所得稅問題的批復》（國稅函[2009]375號）發文對象機關為四川省地方稅務局等。當然上述分類僅是形式上的一般概括，稅務總局運用其所謂解釋權較為隨意，例如也有向所有下級稅務機關發佈的具有普遍性的抽象規則而以“國稅函”為發佈字型大小，如國稅函[2009]698號文。而且，其形式上的發文字型大小並不能決定其實質上是否已具備如同稅收規範性檔甚至稅務規章般的對外效力。對於下級稅務機關而言，發文字型大小是什麼不重要，重要的是只要是上級機關發佈或下達的，下級機關都必須遵照執行。

從學理層面看，臺灣地區與大陸地區上述所謂內部工作檔相類似的概念應為“解釋函令”，性質上屬於行政規則。通說均認為其外部效力主要系因行政自我拘束原則而間接產生。參見陳敏：《租稅法之解釋函令》，《政大法學評論》1997年第57期，第4-20頁；葛克昌：《稅捐行政法》，廈門大學出版社2016年版，第70頁。

43 前引3，崔威文，第124頁。



檔；其次，其在具有拘束下級機關的內部效力的同時，又因財稅機關的一體對外適用而具有間接的外部效力，因而難以斷言其“沒有法律效力”。實際情況是，該號文不僅引領後續有關文件，而且被實務界奉為主臬，牽涉到企業重組的所得稅問題時言必及財稅[2009]59號文。

由前文有關大陸地區企業重組所得稅法律制度現狀的描述可知，其基本是圍繞財稅[2009]59號文展開的，該號文的效力位階上起點如此之低，由此導致一系列問題。

首先，是規則間效力關係的混亂。比如，《實施條例》第75條將企業重組過程中收益與損失的確認作為一般情形，而授權財稅主管部門的另有規定為例外情形。所謂例外情形自然與一般情形有所不同，而具有在適用上一定的優先性，意即如符合例外情形自然無一般情形的適用；按目前的立法實踐，則產生規定例外情形的內部工作文件得以“優先於”行政法規而適用的咄咄怪象！不論是從被授權制定之規則具有由授權法律所傳來的權力的觀點而言，<sup>44</sup>還是就法律授權制定的命令具有與母法同一效力、不生抵觸母法的傳統見解來看，<sup>45</sup>上述大陸地區的有關立法實踐均難以自圓其說；姑且不論其違反稅收法定主義，單單對法律規則效力等級體系的破壞就足以令人愕然！再比如，2010年4號公告、即《企業重組業務企業所得稅管理辦法》屬於具有外部效力的稅收規範性檔，其內容卻是對作為內部工作檔的財稅[2009]59號文的逐條釋義；前者解釋後者、類似後者的“實施細則”，後者不具對外效力，前者反而具有，豈非又是怪象！

其次，低效力層級的規則由於無需遵守高效力層級規則的法定制定（含修改）程式，因而變化多端進而支離破碎，從而違反法秩序明確性原則中“受規範者所得預見”的要求。<sup>46</sup>例如，財稅[2014]109號文改變了財稅[2009]59號文裡有關適用特殊性稅務處理的股權收購和資產收購的部分關鍵量化指標；2010年4號公告總共37條規定，先是被2015年48號公告廢止了其中12條，後又被《國家稅務總局關於非居民企業所得稅源泉扣繳有關問題的公告》（國家稅務總局公告2017年第37號）廢止了1條，超過三分之一的規定被廢止；再如在處理非居民企業股權轉讓所得企業所得稅方面一度被奉為金科玉律而被業界天天掛在嘴邊的國稅函[2009]698號文，其第9條先是被2013年72號公告所廢止，第5、6條後被《國家稅務總局關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公

44 參見前引7，黃茂榮書，第168頁。

45 有學者即指出，該傳統見解並不成立。參見前引11，吳庚、陳淳文書，第56-57頁。

46 臺灣地區“大法官”在釋字第432號解釋中提出的審查法秩序明確性的三原則，包括法條文字非難以理解、受規範者所得預見和可司法審查，已成為“大法官釋憲”實務上最常使用的模式。參見前引9，陳新民書，第133頁。

告》（國家稅務總局公告2015年第7號）所廢止，最後自2017年12月1日被2017年37號公告宣佈全文廢止。以上繞開高位階規則的法定制定與修改程式，以“打補丁”的方式隨心所欲地變動企業重組所得稅制的各項規則，對財稅主管部門來說已是得心應手的嫺熟技藝，只是納稅人苦不堪言、無所適從，遠離簡化稅制的稅收行政效率原則或稱稅捐稽征經濟原則的要求。<sup>47</sup>

再次，大多數規則溯及既往生效。本文第一部分中所提及的主要稅務檔，按其發佈時間與生效執行時間整理表格如下：

文件文號	發佈時間	執行時間用語	溯及與否
財稅[2009]69號文	2009.04.24	自2008.01.01起執行	真正溯及
財稅[2009]59號文	2009.04.30	自2008.01.01起執行	真正溯及
財稅[2009]60號文	2009.04.30	自2008.01.01起執行	真正溯及
國稅函[2009]698號文	2009.12.10	自2008.01.01起執行	真正溯及
2010年4號公告	2010.07.26	自2010.01.01起施行	真正溯及
財稅[2013]91號文	2013.11.15	自印發之日起執行	否
2013年72號公告	2013.12.12	自發佈之日起執行	原則不溯及+
例外不真正溯及			
財稅[2014]109號文	2014.12.25	自2014.01.01起執行	不真正溯及
財稅[2014]116號文	2014.12.31	自2014.01.01起執行	不真正溯及
2015年33號公告	2015.05.08	適用於2014年度及以後年度	不真正溯及
2015年65號公告	2015.06.23	執行期限為2015.01.01至2018.12.31	不真正溯及
2015年48號公告	2015.06.24	適用於2015年度及以後年度	不真正溯及
2017年34號公告	2017.09.22	適用於2017年度及以後年度	不真正溯及

溯及禁止原則不僅是稅收法定主義所內涵的原則，亦為法治國原則或稱法治主義的題中應有之義。根據《立法法》第93條、《稅務部門規章制定實施辦法》第3條第2款和《稅收規範性檔制定管理辦法》第13條均在規定禁止溯及既往的一般原則的同時允許有利於相對人（納稅人）溯及既往的例外。例如後者第13條規定：“稅收規範性檔不得溯及既往，但是為了更好地保護稅務行政相對人權利和利益而作出的特別規定除外。”其第14條第1、2款在規定了稅收規範性檔應當自發佈之日起30日後施行，和發佈後不立即

47 稅捐稽征經濟原則，德國學說上以稅制與稅政之簡化稱之。其首要目標就在於簡化税法，避免過度複雜或難以執行之規定方式。參見前引7，黃茂榮書，第395-397頁。

施行將有礙執行的可以自發佈之日起施行兩種情形後，又於第3款規定：“與法律、法規、規章或者上級機關決定配套實施的稅收規範性檔，其施行日期需要與前述檔保持一致的，不受本條第1款、第2款時限規定的限制。”

2010年《稅收規範性檔制定管理辦法》第14條第3款和2005年《稅收規範性檔制定管理辦法（試行）》第11條第4款大體相似，即“經授權對規章或上級稅收規範性檔做出補充規定的稅收規範性檔，施行時間可與規章或上級稅收規範性檔的施行時間相同。”由此可見，前述兩個辦法對得以溯及生效的稅收規範性檔規定了兩個要件：一是必須“經授權”，二是必須系對規章或上級稅收規範性檔做出補充規定的稅收規範性檔。而現行《稅收規範性檔制定管理辦法》第14條第3款與之相比，極大地擴張了得以溯及既往的稅收規範性檔的範圍，不論有無“授權”，不再限於前述原規定的規章和上級稅收規範性檔，而是擴張至還包括法律和行政法規，甚至只要上級機關決定屬配套實施的，就可溯及既往至任一個上位法的施行日期起施行；這種視溯及既往為兒戲、進而背離法治主義的任意做法，實在讓人堪憂。因此必須從體系解釋的角度出發，將包含原則上禁止溯及和例外允許有利納稅人的溯及在內的禁止溯及既往原則適用於第14條第3款，以拘束稅務機關制頒部門規章或稅收規範性檔採取溯及既往的權力。此外尚需說明的是，雖然以上有關溯及效力問題的規定僅止於稅收規範性檔以上層級的稅法規則，並未涵蓋稅收規範性檔以下層級、例如以內部工作檔形式體現的所謂行政規則，但因禁止溯及系一般法律原則以及舉重以明輕的法理，對行政規則應有其適用。

德國聯邦憲法法院在1961年開始提出有關溯及效力的真正溯及與不真正溯及（也稱純粹溯及與不純粹溯及）的二分法後，形成公法學界的主流；<sup>48</sup>質言之，真正溯及，原則禁止、例外許可；反之，不真正溯及，原則許可、例外禁止。<sup>49</sup>

以此檢視前述大陸地區企重組所得稅法各有關文件，本文將之歸納為三類：

第一類是均溯及自各檔所指向的最終母法《企業所得稅法》的生效日期，如財稅[2009]69號文、財稅[2009]59號文、財稅[2009]60號文、國稅函[2009]698號文；其中溯及時間最長者為國稅函[2009]698號文的幾近兩年。該類型檔是否構成真正溯及，有不同觀點。有認為，解釋性行政規則“既以闡釋法規之含義為主旨，其效力系附屬於法規，

48 參見陳新民：《法治國家論》，學林出版社2001年版，第55頁以下。但也有學者指出，這種二分法的區別方式，其實不是一個真正的二分法；因為所謂非真正溯及效力在語意上暗示無溯及效力，亦即不承認其為一種溯及效力的態樣。參見黃茂榮：《稅法總論》（第一冊增訂三版），植根法學叢書編輯室2012年增訂3版，第332-333頁，注45。

49 葛克昌：《行政程式與納稅人基本權》（增訂版），翰蘆圖書出版有限公司2005年增訂版，第157頁。



故應自法規生效時起予以適用，亦即原則上溯及法規生效之日起有其適用”<sup>50</sup>；亦有觀點認為，“主管機關所為之解釋函令，應以法條固有之效力為其範圍，自被解釋法規生效之日起有其適用。……依解釋函令之指示適用法規於發佈該解釋函令前已發生之案件，並無追溯之可言。”<sup>51</sup>上述兩種觀點看似不同，但在效果上均主張解釋函令得以適用於其發佈前已發生的案件。如果肯認前述諸檔性質上屬解釋性行政規則，則其溯及自所解釋之母法生效日期而生效，殆無疑義。但大陸地區的行政解釋現狀是，大量解釋性行政規則事實上突破母法的限制，以“解釋”之名行“立法”之實；<sup>52</sup>遠非臺灣地區有關“大法官”解釋中所稱得以行政命令為必要釋示之有關課稅之技術性及細節性事項<sup>53</sup>或者由主管機關發佈行政規則為必要規範之執行法律的細節性、技術性次要事項。<sup>54</sup>例如財稅[2009]59號文，實際上是對企業重組交易做了全面規定，其所構建的所謂一般性稅務處理和特殊性稅務處理成為企業重組所得稅處理中並駕齊驅的兩大類型，已不能被《實施條例》第75條僅授權財稅主管部門規定的“例外情形”所涵蓋。因此，大陸地區有學者基於此種行政解釋大行其道的事實，提出所謂“立法性行政解釋”，即指行政主體以立法的形式對法律、法規或規章條文本需要進一步明確界限或者作補充規定的問題進行的解釋。<sup>55</sup>依本文見解，這種混淆“立法”與“解釋”的觀點實屬為屈從現實而試圖在理論上求解的無可奈何之舉。此外，能夠歸類為真正溯及還包括2010年4號公告，其雖自2010年1月1日起施行，但規定其發佈時企業已經完成重組業務且適用財稅[2009]59號文作特殊稅務處理的，仍應按該號公告要求補備相關資料或者由稅務機關按照該號公告要求補充確認。

50 吳庚、盛子龍：《行政法之理論與實用》（增訂15版），三民書局2017年增訂15版，第259頁。

51 前引42，陳敏文，第27頁。

52 典型的例子是大陸地區營業稅中金融保險業適用的稅率變化。原《營業稅暫行條例》（2017年11月19日被廢止）第2條第2款規定：“稅目、稅率的調整，由國務院決定。”1994-2011年期間，金融保險業及其中的農村信用社適用的稅率經過8次調整；其中，僅有1997年的第一次稅率調整是由國務院頒佈的《關於調整金融保險業稅收政策有關問題的通知》（國發[1997]5號）所規定，其餘7次採取的均是由財政部、稅務總局聯合發佈的“通知”（即內部工作檔）形式。參見前引9，李剛書，第104-108頁。

更為極端的例子是印花稅納稅主體和稅率的調整。該稅自1990年起在深圳以試點方式開徵以來，至2014年的二十多年期間，在稅率和納稅主體的核心課稅要素方面居然歷經了12次調整，其調整頻次在我國各稅種的核心課稅要素變動當中無出其右；同時，決定調整的機關中既有地方政府，又有國務院及其財稅主管部門，且以財稅主管部門發佈“通知”的形式為主，有些“通知”甚至未予公開。在這極端例子中的極端，是被媒體稱為“半夜雞叫”的一次調整。2007年1-5月，股票市場極為火熱，證券交易印花稅的徵收力度也極為驚人。這一背景下，提高證券交易印花稅稅率的傳言甚囂塵上。結果在國家有關部門負責人已經先期公開否定的情況下，2007年5月30日零點財稅主管部門聯合發佈《關於調整證券（股票）交易印花稅稅率的通知》（財稅[2007]84號），宣佈將稅率由1‰提高至3‰。

53 參見臺灣地區“大法官”釋字第597、635、700號解釋。

54 參見臺灣地區“大法官”釋字第367、566、650、657、705號解釋。

55 參見張弘、張剛：《行政解釋論》，中國法制出版社2007年版，第93-94頁。

第二類是大體符合不真正溯及的情形，如財稅[2014]109號文、財稅[2014]116號文、2015年33號公告、2015年65號公告、2015年48號公告、2017年34號公告，大多溯及自檔發佈當年度1月1日起開始執行（例外為2015年33號公告溯及自前一年度執行），且均規定在本文件發佈前尚未處理的有關事項，符合本文件規定的可按本檔執行。雖然該類不真正溯及適用，原則上認為並不違反禁止溯及生效原則，但仍應符合比例原則以及就是否屬有利於納稅人做個案具體判斷。

第三類是完全無溯及力者僅有財稅[2013]91號文。此外，2013年72號公告雖規定自發佈之日起施行，但又規定對此前發生的、尚未處理的有關事項可依該公告規定辦理；因此系“原則無溯及+例外不真正溯及”的類型。

如前所述，上述諸檔中還存在著後檔改變或者廢止前檔的情形，因此，“實務上真正涉及法律或命令之溯及適用的情形是：稅務機關改變其在行政規則或解釋函令中，……所持關於法律或法規命令之法律見解。這時因該見解是關於已生效之法律或法規命令的解釋，其效力本來就依附於其解釋之法律或法規命令。因此，其改變見解之解

（本文轉載自106年12月18日第八屆稅務實務問題研討會手冊）

（未完，下期待續！）

佳作

# 租地建屋收益與費用之認列與衡量： 兼論財務與稅務會計之處理(下)

許崇源

(續上期)

## 參、理論與文獻探討

本節說明本文據以討論之會計與稅捐相關理論，並彙總現行財務會計與稅務會計準則之權威規定，一方面期望有助於實務處理之遵循，另一方面則作為後續深入討論之依據。

### 一、租地建屋交易財務會計處理之基本原則

據國際會計準則委員會(International Accounting Standard Board，以下簡稱IASB)於2011年修正發布之財務報導觀念架構(The Conceptual Framework for Financial Reporting)，財務報導準則應聚焦於依其規定所編製之財務報表，可以幫助報表使用者作成經濟決策為目的。為使財務資訊有用，該資訊必須攸關且忠實表述其經濟事實。只有依經濟事實編製的財務資訊才能忠實表述。IASB了解，政府有可能會為其自身之目的而訂定不同或額外之規範，惟此等規範不應影響為其他使用者利益所發布之財務報表，除非此等規範亦符合該等其他使用者之需求。此項經濟實質重於法律形式之原則，與稅捐稽徵所適用的經濟觀察法(或稱實質課稅原則)意義相當。故本諸財務報導觀念架構所發展之財務報導準則規定，除基於成本不得超過效益考量下之實務權宜處理外，總以提供可比較、攸關且忠實表述經濟事實之財務報表為目的。

歷經多年研究、發展與整合<sup>1</sup>，國際財務報導準則第15號「客戶合約收入」(IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers)規定，收入之認列應描述對客戶所承諾之商品或勞務之移轉，該收入之金額反映該等商品或勞務換得之對價。為達成前述核心原則，企業應適用下列步驟認列收入，包括(1)辨認客戶合約，(2)辨認合約中之履約義務，(3)決定交易價格(包括應調整交易價格以

<sup>1</sup>此處所稱的整合，包括IASB與美國財務會計準則理事會(Financial Accounting Standards Board，簡稱FASB)間之趨同，與不同產業間會計準則之趨同，詳見IFRS15與IFRS16。本文中只說明IFRS相關規定，不再敘述其與FASB之趨同與差異。



反映貨幣時間價值之影響，本文假設釋例中金額未含時間因子，但後續說明IFRS16之適用時，不可避免要使用此項影響)，(4)將交易價格分攤至合約中之履約義務，(5)於（或隨）企業滿足履約義務時認列收入。該公報適用於各產業之收入認列，準則之精神反應會計之權責基礎，亦即於履行合約義務的同時配合認列相關之對價(即收入)。雖然租賃之會計處理有單獨一號較為具體之會計準則(2018年仍適用之國際會計準則第17號「租賃」(IAS17Leases)，或2019年起生效取代IAS17之IFRS16)，但上述原則之精神仍一致適用於收益與費損之認列與衡量。本文後續之討論即基於前述觀念架構及基本原則。當然，具體之適用仍為租賃準則公報(IAS17orIFRS16)。

## 二、租地建屋交易稅務會計處理之基本原則

除了傳統之分配正義(Distributive Justice)及應報正義(Retributive Justice)外<sup>2</sup>，現代社會中，人民要求國家不僅消極的保境安民外，更應積極扶助社會弱者、平均社會財富、建立社會福利制度，產生形成正義(Formative Justice)。該正義主要表現於基本國策及人民權利之規定，屬積極面的正義<sup>3</sup>。稅捐正義係現代憲政國家中負擔正義的基石<sup>4</sup>，稅捐課徵除了形式上應經立法制定外，其內容更應實質公平合理，以保障基本生活所需並落實正當法律程序<sup>5</sup>。在實質意義之法治國家中，稅捐僅當其符合憲法價值秩序下正義之要求時，才具有正當化之基礎<sup>6</sup>。然正義擁有不同面向之特性，稅捐正義亦然。陳清秀(1991)認為，在稅務訴訟方面，稅捐正義應給予納稅義務人有效的主觀權利保護，並實現課稅之客觀合法性以及課稅平等以維護公共利益<sup>7</sup>。葛克昌(1996)在社會福利給付方面，認為唯有符合正義公允之租稅負擔，才能源源不絕供應社會福利所需，故租稅正義為社會法治國社會福利給付之前提要件<sup>8</sup>。

稅捐規定適用之最高原則包括租稅平等原則、租稅法律主義、實質課稅原則(或稱經濟觀察

<sup>2</sup>根據維基百科定義，正義可謂是關於適當安排社會內的東西和人民的觀念。大略可分為兩類：分配正義(Distributive Justice)及應報正義(Retributive Justice)。前者著重在人群間適當分配好的東西——如財富、權力、報酬、尊敬，平等主義也是一種分配主義；後者則著重對惡行的適當回應，如以眼還眼、以牙還牙，認為適當的懲罰是等同所受到的不正當損害。(http://zh.wikipedia.org/wiki/檢索日期：2015.05.24)

<sup>3</sup>陳敏，1981，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第24期，頁58。

<sup>4</sup>葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題——財政憲法篇，二版，台北：元照，頁157。

<sup>5</sup>詳見2016年12月28日總統華總一義字第10500161471號令公布之《納稅者權利保護法》。

<sup>6</sup>Tipke and Lang. 1996. Steuerrcht.S.74ff.收錄在黃俊杰，1999，稅捐正義之概念與實踐，全國律師，頁44。

<sup>7</sup>陳清秀，1991，稅務訴訟之訴訟標的，台北：元照出版，頁567。

<sup>8</sup>葛克昌，1996，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法，頁88

法)。租稅平等原則強調的是量能課稅<sup>9</sup>，亦即相同負擔能力者應負擔相同的租稅，不同的負擔能力者應負擔不相同的租稅，負擔能力較強者，繳納較多稅捐之量能課稅原則。依大法官解釋，憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，故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，及其所採取之方法與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（參照釋字第682號、第694號、第701號、第719號、第722號、第727號解釋）。

憲法第19條規定「人民有依法律納稅的義務」，租稅法律主義強調的是租稅的徵納應有法律的規定並依法律規定執行，此即憲法第19條規定「人民有依法律納稅的義務」<sup>10</sup>。

由於租地建屋之各項稅捐已依法訂定，且未涉及特別規範，故本文僅依據所得稅法、營業稅法及其他相關法律規定之立法目的，探討租地建屋之經濟實質，以作為實質依法公平徵納之基礎。亦即本文探討租地建屋之稅務會計，其主要基礎在依據大法官釋字420號、納稅者權利保護法第7條與稅捐稽徵法第12條之1規定之經濟觀察法，期能有助於租稅立法與執行之公平合理並按其經濟實質稽徵。

### 三、租地建屋交易現行財務會計處理之權威規範

租地建屋合約雙方，承租人產生租金支出(包括租金給付及相關稅捐負擔)，出租人產生租金收入，財務會計處理之相關規定如下：

#### (一)承租人之租金支出

有關租地建屋之財務會計處理，財團法人會計研究發展基金會78年11月8日(78)基秘字第128號解釋函，對出租人提供土地，承租人出資興建大樓，約定大樓完工後，承租人可無償使用10年，於期滿後土地及大樓無償交付出租人之會計處理，承租人應將營建成本視為租賃權益分10年攤銷。亦即，承租人應將興建房屋之全部營建成本(列為租賃權益)，在其使用期間(不含興建期間)，分攤認列為租金費用。

<sup>9</sup>葛克昌，1996，量能原則與所得稅法，稅法基本問題，台北：元照出版，頁200以下。稅捐正義的內涵包括量能課稅原則、社會國原則、租稅法律主義等，不只在租稅平等原則(或稱租稅公平原則)。在所得稅法方面，應依個人給付能力之平等課徵原則，按納稅義務人的給付能力，亦即量能原則(ability to pay principle)，此係稅捐正義所要求之重要內涵。

<sup>10</sup>「租稅法律主義」一詞如何使用，不同學者有不同主張，例如稱為稅捐法定主義、租稅法定原則等(例如，許玉秀大法官在釋字第六〇七號解釋部分協同意見書中，認為租稅法律主義的傳統用語，名實並不相符，稱為租稅法定原則較為妥適)，因其非本文探討重點，故全文一致使用大法官會議解釋最常用之「租稅法律主義」。

採用國際財務報導準則後<sup>11</sup>，上述基本原則並未改變，例如甲乙雙方簽訂合約，由出租人提供土地並設定地上權予承租人，該地上權存續期間共計15年，承租人於租賃期間內，除須按月支付甲方10萬元（明顯低於市場行情）之租金外，雙方並約定由承租人出資在承租土地上興建建築物，於租賃合約期間屆滿時，承租人須將建築物無償交付予出租人。承租人經判斷後將土地及建築物之租賃皆分類為營業租賃。依105年12月6日(105)基秘字第306號解釋函，問題所述之交易中，由出租人提供土地並設定地上權予承租人，雙方並約定由承租人出資在該土地上興建建築物，並於合約期間屆滿時將建築物無償交付予出租人，此交易之實質為承租人支付每期租金並興建建築物，以取得土地及建築物之使用權。承租人應將租賃期間內之租賃給付總額（含每月支付之10萬元租金及興建建築物之成本）自該建築物達到預期運作方式之必要狀態起，以直線法於剩餘租賃期間內認列為費用。但如另一有系統之方法更能代表資產使用者效益之時間型態者，不在此限。

上述會計處理，皆為承租人應將支付租金(如果有支付現金)及興建建築物之成本，按直線法(或更能代表資產使用者效益型態之有系統方法)於房屋可使用時間(而非租賃期間)攤銷認列為費用。

## (二)出租人之租金收入

95年9月1日(95)基秘字第205號解釋函，說明出租人提供土地，由承租人設定地上權並出資興建大樓，約定大樓完工後，承租人可無償使用若干年，於期滿後土地及大樓無償交付甲方之會計處理，應比照(78)基秘字第128號解釋函之規定處理。出租人應自租賃期間開始日於剩餘地上權期間，以預計租期屆滿時建築物之公允價值分年認列租金收入及建築物成本。所謂租賃期間開始日係指承租人開始有權使用建築物之日。此外，出租人因公允價值評價困難，得以建築物按耐用年限計算之攤銷後成本替代<sup>12</sup>。

上項解釋與承租人之租金費用認列相對應，係將租金收入認列於房屋可使用時間(而非租賃期間)。

## 四、租地建屋交易現行稅務會計處理之權威規範

稅務上對租地建屋合約雙方，其租金支出及租金收入認列與衡量之相關規定彙總如下：

<sup>11</sup>我國分階段採用國際財務報導準則(IFRS)，除公開發行公司及金融業全面採用IFRS外，非公開發行公司，所適用商業會計法即依IFRS規定修正，商業會計處理準則與企業會計準則亦然，亦即除少數例外必須說明外，本文假設我國會計準則係採用IFRS。

<sup>12</sup>原文為將建築物成本(不知實際成本時應估計之)按租賃期間攤銷之金額，減去將建築物成本按耐用年數攤銷之金額後之餘額，認列為租金收入。本文按本解釋之前項精神改述。



### (一)租金支出

依查核準則(106.1.3修正版，下同)第72條第2款規定，支付租金，以實物折算者，應查明當地之市價予以核算，但依租賃契約另有約定者，從其約定。該條第9款更明定，營利事業承租土地，並於該土地以地主或其他人名義自費建屋，約定租賃期間土地承租人無償使用房屋者，其房屋建造成本視同租賃期間之租金支出，得依建物之營建總成本，按租賃期間平均計算各年度租金支出加計當年度支付之現金為其租賃支出總額。但在原訂租賃期間內，如遇有解約或建物出售時，應就剩餘租賃期間應歸屬之建造成本列報租賃契約解約年度或建物出售年度之租金支出。

此外，該條第3款亦規定，承租人代出租人履行其他債務及支付任何損費或稅捐，經約定由承租人負擔者，視同租金支出<sup>13</sup>。但承租人以融資租賃方式取得資產者，其約定負擔之租賃物修繕、維護、保險、稅捐等費用，得按其支出科目列支，並免視為出租人之租金收

入<sup>14</sup>。此款後項規定，係因融資租賃之實質意義為買賣而非租賃，故法律形式之承租人，在經濟實質上已成為租賃標的物之所有人，所有人應負擔之相關稅捐與費用，成為承租人本身應負擔之相關稅捐與費用，而非代出租人所付費用，當然非屬承租人之租金費用，亦非出租人之租金收入。

### (二)租金收入

根據查核準則第36-條規定，營利事業出租資產，其融資租賃之認定與會計處理，依國際會計準則第十七號或企業會計準則公報第二十號規定辦理。該條規定之後項一方面說明，稅務處理不採用追溯處理方式，而應按交易原始認列與衡量方式繼續適用原方法，另一方面較為具體說明售後租回之處理，但並不包括租地建屋<sup>15</sup>。該條規定一方面顯示稅務會計

<sup>13</sup>同理類推，承租人之租金支出，即為出租人之租金收入。

<sup>14</sup>此外，該條第8款亦規定押金之處理(出租財產所收取之押金，按月或按年計算銷售額者，出租人及承租人得分別以租金收入(支出)及利息支出(收入)列帳)，此規定之處理，與財務會計之處理同，不列入本文討論。

<sup>15</sup>該條後項規定：售後租回營利事業首次採用按交易時點國際財務報導準則或企業會計準則公報以前尚未期滿之租賃合約，無須依國際會計準則第十七號或企業會計準則公報第二十號規定規定重分類，應依原採用之營業租賃、融資租賃方式及售後租回規定處理。營利事業採營業租賃方式出租資產者，按每期應收之租金認列收入，除有正當理由者外，合約內各期應認列之收入，應按合約租金總額以平均法攤至各期。營利事業將資產出售再租回者，依下列規定處理：一、租賃合約依第一項規定認定屬融資租賃者，其資產出售價格與未折減餘額之差額，應列為未實現出售損益，予以遞延以後年度，按租賃期間調整折舊、其他收入或支出。二、租賃合約屬營業租賃者，租金給付及資產出售價格均為時價，應按資產出售價格與未折減餘額之差額，立即認列損益。其資產出售價格低於時價之損失部分，或資產出售價格超過時價之利得部分，應予以遞延以後年度，按租賃期間調整租金支出。

之處理，盡可能與財務會計之處理相當，另一方面顯示稅務會計處理係採用「交易從舊」而非「追溯調整」之方式<sup>16</sup>，與財務會計對會計政策變動，原則上採追溯調整之作法不同。與查核準則第72條明定租地建屋時租金支出應如何認列不同，查核準則第36-2條並未明定租地建屋時租金收入應如何認列，納稅者僅能根據查核準則第72條規定之精神類推或依財政部96年3月16日台財稅字第09604517910號函釋，認列租地建屋交易之租金收入。依該函規定，租地自費建屋登記為出租人所有，應依建物之營建總成本按租賃期間平均計算各年度租賃收入。亦即，土地承租人於承租之土地上自費建屋，將建物所有權登記為出租人（包含個人或營利事業）所有，並約定租賃期間由承租人使用該房屋，土地出租人應依建物之營建成本，按租賃期間平均計算各年度租賃收入，再加計當年度收取之現金作為其租賃收入總額，於減除必要損耗及費用後，核算各年度租賃所得。該函釋之處理方式與查核準則第72條租地建屋時租金支出處理之規定相同。

此外，該函釋亦明定合約修改與約定租金低於時價之處理。包括(1)在原訂租賃期間內，依建物之營建總成本平均計算各年度租賃收入，如遇有解約或建物出售時，應就剩餘租賃期間應歸屬之建造成本歸課土地出租人租賃契約解約年度或建物出售年度之租賃所得；及(2)依據上開規定計算之租金，顯較當地一般租金為低者，稽徵機關得依所得稅法第14條第1項第5類規定，參照當地一般租金調整計算租賃收入；或依營利事業所得稅查核準則第22條規定辦理。前者為合約修改之處理尚稱合理，後者規定是否合理將於後文進一步討論。

## 肆、討論與分析

本節將以上兩節之釋例、理論基礎、及財務與稅務權威規範為基礎，進行進一步之討論與分析。

### 一、財務會計與稅務會計對所得衡量應否一致如

同上節討論，財務會計觀念架構要求有用之財務資訊應具攸關(relevance)與忠實表述(faithful representation)之基本品質特性，亦希望財務資訊具有可比較(comparability)、可驗證(verifiability)、及時(timeliness)、及可了解(understandability)等增強特性，此與稅捐稽徵應具平等原則、法定原則及依實質課稅之原則相當，尤其在稅捐稽徵無特定規範目的下，財務會計與稅務會計對所得之衡量實無不同之必要。此外，財務會計規範注意到(整體)效益應大於成本，與稅

<sup>16</sup>現行稅務上對會計政策之變動，僅對首次採用者得採用追溯調整，對其他單項變動則依交易發生於變動前或變動後，而分別採用從舊與從新作法，此項處理方式與財務會計之基本原則(見國際會計準則第8號「會計政策、會計估計變動及錯誤」(International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors")不同。

捐稽徵上應考量稽徵經濟之原理相同。

財務會計之研究中心在一般公認會計原則，而稅務會計研究之中心則在稅法規定。許崇源(2008，p6)主張「財務會計與稅務會計之目的不完全相同，前者以公正表達企業財務狀況暨經營績效為主要目的，而後者則以財政收入為目的，有時兼作社會政策與經濟政策之手段。基本上除了因社會政策與經濟政策的特別考量外，財務會計所決定之財務稅前所得與稅務會計所決定的課稅所得，實無不同之需要與道理。因為財務會計之所得，既然是合理公正之所得，自亦應為課稅之基礎，既不應多徵亦不應少徵，以免傷及稅源，並維護公平課稅原則。」目前我國財務會計之報導以國際財務報導準則為主(包括公開發行與非公開發行公司所依據之一般公認會計原則皆然)，所得稅法上對所得之衡量，除對少數估計項目予以類型化外，基本上與財務會計同，就本文討論之租地建屋主題而言，其規定與應用理應相同。事實上，查核準則本身亦規定，融資租賃之認定與會計處理，依國際會計準則第17號或企業會計準則公報第20號「租賃」(以下簡稱IAS17或EAS20)之規定辦理。故本文後續討論，除對兩者可能之差異，進行討論與分析外，不再區分財務與稅務會計<sup>17</sup>。

## 二、租地建屋應適用之會計準則

依查核準則第72條第9款規定，營利事業承租土地，並於該土地以地主或他人名義自費建屋，約定租賃期間土地承租人無償使用房屋者，其房屋建造成本視同租賃期間之租金支出，得依建物之營建總成本，按租賃期間平均計算各年度租金支出加計當年度支付之現金為其租賃支出總額。其實質即為採用營業租賃會計處理方式辦理。該條第3款亦規定，承租人代出租人履行其他債務及支付任何損費或稅捐，經約定由承租人負擔者，視同租金支出<sup>18</sup>。惟第三款亦規定，如承租人以融資租賃方式取得資產者，其約定負擔之租賃物修繕、維護、保險、稅捐等費用，得按其支出科目列支，並免視為出租人之租金收入<sup>19</sup>，且查核準則第36-2條亦規定，「營利事業出租資產，其融資租賃之認定與會計處理，依國際會計準則第十七號或企業會計準則公報第二十號規定辦理」。顯然，查核準則認定租地建屋屬於租賃，應依租賃之一般公認會計原則規定處理。財務會計上，IAS17第4段

<sup>17</sup>依司法院釋字第650號中，大法官解釋「查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」釋字第657號亦同。

<sup>18</sup>同理類推，承租人之租金支出，即為出租人之租金收入。

<sup>19</sup>此外，該條第8款亦規定押金之處理(出租財產所收取之押金，按月或按年計算銷售額者，出租人及承租人得分別以租金收入(支出)及利息支出(收入)列帳)，此規定之處理，與財務會計之處理同，不列入本文討論。



規定，租賃係指出租人將特定資產之使用權於約定期間轉讓予承租人，以收取一筆款項或一系列款項之協議；IAS17 第 3 段亦敘明，該準則適用於移轉資產使用權之協議。故租賃雙方所簽訂設定地上權及開發興建營運甲大樓之契約，應按 IAS17 之規定處理<sup>20</sup>。

如同前文所述，租地所建房屋可能僅供承租人使用，租賃期滿拆屋還地；亦可能於租期屆滿時，除歸還土地外，連同尚可使用多年並具有經濟價值之房屋一併歸屬出租人。前者可能將土地與房屋分別處理，其中土地屬營業租賃，房屋自始即屬承租人所有，按承租人所有之建築物(依其為自用廠房或投資性不動產按 IAS16 或 IAS40 規定)處理<sup>21</sup>；至於本文討論之標的(即後者)，按 IAS17 第 15A 段規定，於決定土地要素係為營業租賃或融資租賃時，一項重要之考量因素為土地通常具非確定經濟年限，故土地部分應以營業租賃處理；至於承租人興建大樓，依約定於使用一定期間後，應將仍具一定使用價值之大樓無償移轉與出租人，通常亦為營業租賃，故本文之討論全部以營業租賃為主<sup>22</sup>。

### 三、租賃期間之認定

如前節所述，財務會計之權威解釋，認列租地建屋合約雙方之租金收益與租金費用之租賃期間，為建築物興建完成後至租賃屆期之可使用期間。亦即，認列租地建屋租金收益與租金費用之租賃期間，並非租賃合約所涵蓋之全部期間，其中建築物興建之期間不包括在內。查核準則亦使用租賃期間一詞，與95年9月1日(95)基秘字第205號解釋，所謂租賃期間開始日係指承租人開始有權使用建築物之日；或如105年12月6日(105)基秘字第306號函解釋，承租人應將租賃期間內之租賃給付總額，自該建築物達到預期運作方式之必要狀態起，以直線法(或更合理之其他有系統方法)於剩餘租賃期間內認列為費用，是否相同並不明確，在稅捐稽徵適用時，應特別注意。

### 四、房屋興建所登記所有權人之影響

在第二節之釋例中，承租人興建房屋時所登記之所有權人為出租人，故承租人可將全部興建成本視同租賃期間之預付租金(或稱租賃權益)；出租人則借記出租資產(即依性質列為投資性不動產或不動產、廠房及設備)，貸記合約負債(此項目係 2017 年採用 IFRS15 後之適當會計項目)，將出租資產之攤銷成本列為折舊費用(依其用途列為製造費用或營業費用)。稅務會計之處理，依財政部 96 年 3 月 6 日台財稅第 9604517910 號函示，土地承租人於承租之土地上自費建屋，將建物所有權

<sup>20</sup>企業會計準則第 20 號(EAS20)「租賃」之規定約當。

<sup>21</sup>如建築物可使用期間與租賃期間約當，按融資租賃處理之結果亦同。

<sup>22</sup>如前註 2，租期屆滿時所建房屋已無重大經濟價值，或其剩餘價值與拆除費用約當者，亦屬此類。

登記為出租人（包含個人或營利事業）所有，並約定租賃期間由承租人使用該房屋，土地出租人應依建物之營建總成本，按租賃期間平均計算各年度租賃收入加計當年度收取之現金為其租賃收入總額，於減除必要損耗及費用後，核算各年度租賃所得。此項解釋，除何謂租賃期間之定義不明外，與上述財務會計之處理相同。

依第二節之釋例，出租人之租賃總收入\$14,400,000，應分攤於建築物使用之18年期間，每年認列租賃收入\$800,000，折舊費用\$200,000，20年(於使用期間18年中認列)之淨所得為\$10,800,000(另應認列稅捐費用)。其分錄如下：

期間(日)	分錄	說明
第1年年初	現金 合約負債 120,000 120,000	依合約約定收款時
第2年年初	現金 合約負債 120,000 120,000	
第2年年底	出租資產 合約負債 12,000,000 12,000,000	出租資產依性質列為投資性不動產或房屋及建築(不動產、廠房及設備)
第3年至 第20年年初	現金 租金收入 120,000 120,000	亦可先記合約負債，再轉租金收入
第3年至 第20年年底	折舊費用 累計折舊 合約負債 租金收入 200,000 200,000 680,000 680,000	(採成本模式；按耐用年限60年，殘值\$0，採直線法提列折舊1。) \$12,240,000/18=\$680,000
第20年年底	投資性不動產 累計折舊 出租資產 8,400,000 3,600,000 12,000,000	

註<sup>1</sup>：理論上之作法，應是於房屋興建完成時，按當時市場上已使用18年之同類型房屋之市價估計使用18年後之房屋市價(即使用18年後之殘值)，假設估計之殘值為(1)\$7,500,000，(2)\$8,400,000，或(3)\$9,300,000，則每年提列折舊(1)\$250,000(即以\$(12,000,000-7,500,000)/18算出)，(2)\$200,000(即以\$(12,000,000-8,400,000)/18算出)，或(3)\$150,000(即以\$(12,000,000-9,300,000)/18算出)，18年後(即租約之第20年年底)該資產之帳面金額為(1)\$7,500,000，(2)\$8,400,000，或(3)\$9,300,000。表列之金額係無法估計18年後之房屋殘值，而將成本依耐用年數60年、殘值為零假設下，採直線法提列18年折舊後之帳面金額，用以替代當時之市價。

在同例中，承租人共計付出\$14,400,000，18年中平均每年認列租金費用\$800,000(即表中之\$120,000+\$680,000)，其分錄如下：

期間(日)	分錄	說明	
第 1 年年初	預付租金 現金	120,000 120,000	依合約約定付款時，預付租金亦可用租賃權益等適當會計項目
第 2 年年初	預付租金 現金	120,000 120,000	
第 2 年年底	預付租金 各項貸項	12,000,000 12,000,000	預付租金亦可用租賃權益等適當會計項目，各貸項包括材料、薪資、累計折舊、利息資本化…等。
第 3 年至第 20 年年初	租金費用 現金	120,000 120,000	亦可先記預付租金，再轉租金費用
第 3 年至第 20 年年底	租金費用 預付租金	680,000 680,000	$\$12,240,000/18=\$680,000$

如果租地建屋之合約中，係以承租人取得地上權並登記建物之所有權人為承租人，於租賃期間屆滿時再無償移轉房屋為出租人所有時，依 95 年 9 月 1 日(95)基秘字第 205 號解釋，出租人所認列租金所得金額相同，但所認列之資產與所得方式不同。當登記為出租人所有時，出租人認列全部興建成本為資產，並提列折舊費用；當登記為承租人所有時，出租人認列每期的租金收益，相對累積為其他資產。兩者每期認列之租賃所得相同，租期屆滿時認列之建築物金額亦同，但每期租金收益金額與資產之金額有所不同。如果我們判斷兩者之經濟實質相同，有無必要因法律形式不同而採不同處理方式，值得深思。

事實上，釋例之會計處理，即將租地建屋之交易，視為出租人利用承租人之預付租金(本例即為\$12,000,000)，花了兩年期間蓋好房屋後，出租 18 年之租賃。

在這 18 年間，出租人共收取\$14,400,000(即 $\$120,000 \times 20 + \$12,000,000$ )，平均每年租金收入\$800,000，房屋之折舊費用每年\$200,000。承租人則共計付出\$14,400,000(即 $\$120,000 \times 20 + \$12,000,000$ )，平均每年租金費用為\$800,000。既然租地建屋交易已按經濟實質處理，該房屋在前 18 年登記在何人名下(包括租賃合約之任一方或信託之第三方)，均不應影響其會計處理較為合理。





#### 四、租賃所得衡量之檢討

如同上段所述，承租人共計付出\$14,400,000(即\$120,000\*20+\$12,000,000)，平均每年租金費用\$800,000。但出租人之真實所得為現金\$2,400,000及一間已使用18年之房屋。如果該房屋之公允價值分別為(1)\$7,500,000，(2)\$8,400,000，或(3)\$9,300,000，則租賃總所得分別為(1)\$9,900,000，(2)\$10,800,000，或(3)\$11,700,000，平均每年租金收入為(1)\$550,000，(2)\$600,000，或(3)\$650,000；抑或平均每年之租金收入為(1)\$800,000，(2)\$800,000，或(3)\$800,000，並負擔折舊費用分別為(1)\$250,000，(2)\$200,000，或(3)\$150,000。實務上，因為房屋興建完成當時，可能難以估計使用18年後該舊屋之公允價值，故將該屋成本(本例即為\$12,000,000)，按其耐用年數(假設為60年)提列折舊，以其18年後之帳面金額(即攤銷後成本)估計(即為\$8,400,000)，尚屬合理。至於財政部函釋，依據上開規定計算之租金，顯較當地一般租金為低者，稽徵機關得依所得稅法第14條第1項第5類規定，參照當地一般租金調整計算租賃收入；或依營利事業所得稅查核準則第22條規定辦理。除非租地建屋合約有不合常規之安排，此項規定實無必要。通常租地建屋交易發生於該地市價或使用價值尚低時，即使後來因該地之發展而提高地價與租金，亦屬經濟發展所致，該所得將於未來實現時依法納稅，不能因過去之約定租金，較發展後之當地一般租金低，即調整租賃收入。

#### 五、相關稅捐之處理

以上討論為租金收益與租金費用認列與衡量，與所得之衡量及所得稅相關。此外，與租地建屋相關之其他稅捐(見表2)如何認列與衡量，亦與所得稅有關。

以下說明租地建屋相關之其他稅捐及如何認列與衡量該稅捐，包括：

##### (一) 租地建屋相關稅捐之認列與衡量

- (1)土地增值稅:因租地建屋交易中，土地未移轉，故無土地增值稅負擔。
- (2)地價稅:地價稅之納稅義務人依土地稅法第1條規定為土地所有權人，依土地法第4條規定如由使用人代繳之地價稅，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償，故地價稅本質為出租人之成本，其回收有賴土地之使用。如有土地出租亦即透過該租金收入負擔地價稅費用。故前述查核準則第72條規定，該地價稅如由承租人負擔，得列為租金支出，同理亦應列為出租人之租金收入。因地價稅為持有土地之稅捐，故每年發生，每年認列，除下段特別討論者外，屬每年發生之期間成本，每年依權責發生基礎認列即可。
- (3)契稅:契稅屬移轉稅，在租地建屋交易中，只有於建屋時登記為承租人所有，於租期屆

滿移轉過戶時發生。第二節釋例，假設自始即以出租人張三名義建造 並登記，故無契稅發生。如以承租人甲公司名義興建登記，則於過戶給出租 人張三時，應由取得方(出租人張三)支付契稅，會計上此項契稅應作為房屋之 附加成本，於剩餘期間攤提折舊費用。

(4)房屋稅:房屋稅之納稅義務人為房屋所有權人，如登記為出租人張三，則屬出租人之費用。如以承租人甲公司之名義興建登記，房屋所有權人為承租人甲公司時，則為承租人之費用。當雙方租地建屋合約成立，決定房屋登記名義 時，雙方負擔金額及方式已確定。如登記為出租人，即為出租人之費用(理論 上會由租金收入回收)；如登記為承租人，即為承租人之費用。因房屋稅為持 有房屋之稅捐，故每年發生，屬每年發生之費用，每年依權責發生基礎認列 即可。同理，如登記為出租人，而由承租人代付，承租人應列為租金支出，同時列為出租人之租金收入(出租人同時也會認列房屋稅費用)。至於房屋於租 期屆滿依約歸屬出租人後，房屋稅之納稅義務人即為所有權人張三。

(5)營業稅:前釋例之出租人為個人，因自然人非營業稅之納稅義務人，故無營業 稅之適用，但該出租個人之租金收入應由給付人扣繳。如出租人為營利事業 時，應由出租人開立發票(繳納銷項稅額)，但營業稅之本質係設計為轉嫁由承租人負擔，故出租人之銷項稅額即為承租人之進項稅額，其會計處理與一般 營業稅之會計處理相同，不再討論。有關扣繳與發票之處理程序值得深入討論，但不屬本文討論範圍。

## (二) 建屋期間地價稅之認列

如前所述，地價稅為持有土地之稅捐，每年發生，每年依權責發生基礎認列即可。雖然地價稅本質屬期間成本，但當土地出租時，在經濟實質上，即為出租成本之一，出租人決定租金價格自應列入考量。前文討論中，推定租地建屋之經濟實質，為出租人持有土地並建屋出租(建屋成本由承租人預付之租金支應)。如前討論，相關之地價稅成本理應由租金收入負擔，故興建期間之地價稅之處理，亦可比照借款取得土地之利息支出，應資本化為房屋成本之一，與租金收入配合認列。可以確定的是，興建期間之地價稅，不得列為土地成本之加項，但應屬於期間成本或建屋之附加成本，各有其觀點。本文較偏向列為建屋附加成本之觀點， 但此項處理可為會計政策之一，如權威機構有所規範自應遵循，否則依公司會計政策決定。

## 伍、結論與建議

本文探討租地建屋收益與費用之認列與衡量，包括財務會計與稅務會計處理之比較與分析。本文討論之租地建屋主要為承租人向出租人租用土地，自費在該承租土地上興建房屋，以供承租人使用之租賃，並於租期屆滿時，將土地連同尚可使用多年且具有經濟價值之房屋一併歸還出租人。因此項土地租賃中，除約定之現金收付外，另涉有房屋之興建、使用與移轉，租金收入與租金費用如何認列與衡量，在財務與稅務會計處理較為複雜。本文除彙總現行財務會計與稅務會計處理相關規定外，並進一步分析與討論相關議題之處理，包括財務會計與稅務會計對所得衡量應否一致，租地建屋應適用之會計準則，租賃期間之認定，房屋興建所登記所有權人之影響，租賃所得衡量之檢討，與各項相關稅捐之處理。

上述各項分析與討論議題中，值得特別強調的有，財務會計與稅務會計對所得衡量應該一致；現行規定中有關租金收入與租金費用之認列期間，應為房屋興建完成之可使用期間，而非該租地合約涵蓋之全部租賃期間；既然會計與稅捐採經濟實質認列與衡量，租金收入與租金費用之認列宜採同樣處理，不因房屋興建所登記所有權人而為不同處理。在各項相關稅捐之處理中，興建期間之地價稅是列期間成本，或列為房屋附加成本，應依會技政策決定。

此外，本文主要係以營業型資租賃討論。在經濟事實上，對出租人而言，土地所有權自始即未移轉，即使有地上權之授與，其本質上仍屬營業租賃；至於房屋之興建，本文討論之前提，係假設房屋由承租人使用一段期間，移轉給出租人後，仍可使用多年，由出租人控制並承擔該房屋之經濟效益與風險，故亦屬營業型租賃，在採用此項實質觀點下，出租人除原有土地外，亦認列房屋與建築，依其性質歸類投資型不動產或不動產、廠房及設備。至於承租人，在前項前提下亦為營業租賃。如果承租人使用建物耐用年限之主要部分，則應依融資租賃處理。本文之目的僅在探討租地建屋特殊交易在現行財務報導準則下應如何處理，而不在探討一般之租賃會計之處理。故僅按現時一般公認會計原則(IAS17及EAS20)討論，不深入探討即將於2019年正式生效之國際財務報導準則第16號「租賃」(International Financial Reporting Standard 16: Leases，以下簡稱 IFRS16)之處理。基本上，在IFRS16規定下，出租人之會計處理不變，而承租人除短期(一年以下)或低價(例如標的物新品開始可使用時，其公允價值低於美金\$5,000)外，不論是融資租賃或營業租賃，皆以融資租賃處理，認列使用權資產及租賃負債，使用權資產後續應依規定提列折舊，租賃負債則應展開認列利息費用。因租地建屋之大部分給付發生於興建房屋時，採用IFRS16後，認列使用權資產與租賃負債受財務因子(利息)影響不大。



佳作

# 教育、文化、公益、慈善機關或團體資本支出 應如何計入課稅所得額之爭議

林江亮 中原大學會計學系教授

## 摘要

本文探討司法院大法官會議於2012年10月05日作成釋字第703號解釋文，宣告財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1與3違憲後，財政部所作之回應及其回應後尚未解決之爭議。由於聲請人僅針對上述兩項決議聲請釋憲，因此司法院大法官會議釋字第703號解釋文之結論，僅作成該函一（五）決議1與3確實違憲而已。針對上述違憲行為，財政部於是將84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1與3自該函中刪除；並另發布102/01/07臺財稅第10104664650號函，經文字修正後重新詮釋上述一（五）決議1之內容。上述財政部解釋函令決議之錯誤，主要在於未釐清「營利事業應稅所得額之計算」與「機關團體免稅資格之認定」這兩件不同的事情。兩者之法律依據不同，規範目的也相異，但財政部之解釋函令卻硬將其綁在一起，造成違憲之錯誤。

## 壹、前言

綜觀司法院大法官會議釋字第703號解釋文之內容，本文發現財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函與釋字第703號解釋文之意旨不相符者，不單單只有一（五）決議1與3而已。至於財政部對於釋字第703號解釋文之回應（刪除決議1與3、發新函重新詮釋決議1之部分內容），尚不完全符合該號解釋文之精神，故原有之爭端並未因財政部之上述作為而平息。

財政部102/01/07臺財稅第10104664650號函，只是將決議1重新包裝而已，其內容仍不盡符合釋字第703號解釋文之意旨。此外重新頒布之財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函，也未完全依照釋字第703號解釋文之真意加以調整，僅針對所提出違憲解釋之部份加以刪除而已，其餘有違憲之虞的決議仍未加以調整，故未來相類似之爭議依然會不斷發生。

## 貳、原財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函之爭議

函令決議1之前半段並無問題，爭議係出現於後半段：「…上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的

活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅適用標準第2條第1項第8款規定計算支出比例時，得適用財政部71/12/10臺財稅第38931號函說明7規定。」至於決議3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」則全部內容都有爭議。

## 參、財政部對司法院大法官會議釋字第703號解釋文之回應

司法院大法官會議釋字第703號解釋文發布後，財政部之相關回應，大致如下：

### （一）刪除原財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1前段之內容

刪除原函令「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅適用標準第3條計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除。」之內容。

### （二）新頒財政部102/01/07臺財稅第10104664650號函取代財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1後段之內容

原函令「…上開醫院計算課稅所得額如選擇按年提列折舊，其依免稅適用標準第2條第1項第8款規定計算支出比例時，得適用財政部71/12/10臺財稅第38931號函說明7規定。」之內容。更新為「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院購置與其創設目的有關之醫療用途建物、設備等資產之支出，依財政部71/12/10臺財稅第38931號函說明7規定，選擇於購置當年度全額計入免稅適用標準第2條第1項第8款規定支出比例之分子，但於計算同年度課稅所得額時，未選擇全額列為與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除者，得於該資產耐用年限內依規定按年提列折舊，自各年度銷售貨物或勞務之收入中減除。」（財政部102/01/07臺財稅第10104664650號函）

### （三）刪除原財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議3之內容

刪除原函令「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」之內容。

## 肆、財政部對大法官會議釋字第703號解釋文尚未處理之爭議

關於支出比例計算之爭議，本文建議財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函之決議應更正為：（1）新購置之建物、設備等資產（資本支出）有多項，於依免稅適用標準第2條第1項第8款之規定計算支出比例時，其與創設目的活動有關部分，得就全部或部分選擇按年提列折舊或全額列為購置年度與其創設目的有關活動之支出。未避免以後年度有支出重複列計之情形，採用於購買年度全數認列支出者，其以後年度計算支出比例時，不得再將各年應認列之折舊計入計算支出比例之支出。（2）財團法人或其附屬作業組織之支出如與其創設目的活動有關，於依免稅適用標準第2條第1項第8款之規定計算支出比例時，其當年度已支付之預付款或定金得列為與其創設目的有關活動之支出，惟以後年度不得再就該部分提列折舊，以避免有支出重複列計之情形。

關於課稅所得額計算之爭議，本文建議財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議2及二（二）決議，應修正為僅適用於免稅適用標準第2條第1項第8款之支出比例計算才不會有違憲之疑慮。

此外本文建議財政部102/1/07臺財稅第10104664650號函之內容，應調整如下：「機關團體購置與其創設目的有關之建物、設備等資產之支出，於依免稅適用標準第2條第1項第8款規定計算支出比例時，得選擇於該資產耐用年限內依規定按年提列折舊計入支出比例之分子；或適用財政部71/12/10臺財稅第38931號函說明7之規定，選擇於購置當年度全額計入支出比例之分子。但於計算同年度課稅所得額時，僅能選擇於該資產耐用年限內依規定按年提列折舊之方式認列支出。」

## 伍、結論與建議

本文探討司法院大法官會議於2012年10月05日作成釋字第703號解釋文，宣告財政部84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1與3違憲後，財政部所作之回應及其回應後尚未解決之爭議。由於聲請人僅針對上述兩項決議聲請釋憲，因此司法院大法官會議釋字第703號解釋文之結論，僅作成該函一（五）決議1與3確實違憲而已。針對上述違憲行為，財政部於是將84/12/19臺稅一發第841664043號函一（五）決議1與3自該函中刪除；並另發布102/01/07臺財稅第10104664650號函，經文字修正後重新詮釋上述一（五）決議1之內容。

上述財政部解釋函令決議之錯誤，主要在於未釐清「營利事業應稅所得額之計算」與「機關團體免稅資格之認定」這兩件不同的事情。兩者之法律依據不同，規範目的也相異，但財政部之解釋函令卻硬將其綁在一起，造成違憲之錯誤。換言之，機關團體於計算課稅所得額時，其資本支出僅能選擇以逐年提列折舊之方式認列為成本，不得選擇全額列為購置年度之成本，因此於計算課稅所得額時，不會有「選擇全額列為購置年度之支出時，不得將其折舊再列為相關年度之支出」之情況。而機關團體於計算支出比例時，其資本支出得選擇以逐年提列折舊之方式認列為支出，或者選擇全額列為購置年度之支出；但選擇全額列為購置年度之支出者，不得將其折舊再列為以後年度之支出，以免因支出重複列計造成租稅不公平的現象。



# 會計師實務：其他法定業務指引

## 法令與業務

台灣省執業指引小組 彙集

### 1. 前言

科技迅速崛起，不斷融入會計與審計之中，亦深深影響我們會計師行業的發展，因此會計師勢必要懂得抓住機遇，迎接挑戰並提升自我不可取代之價值。

在會計師眾多業務中，審計是固有傳統之業務，其責任重、風險高，乃是執業生涯之重中之重；而非審計業務如同藍海，值得挖掘開發。因為此類業務屬客製化，協助客戶解決疑難雜症或特殊目的需求，通常在價格上不易有殺價競爭之窘境，屬於高附加價值之服務，確實值得會計師們深耕。

### 2. 執業法令

依會計師法第39條規定，會計師得執行下列業務：

- 一、財務報告或其他財務資訊之簽證。
- 二、關於會計之制度設計、管理或稅務諮詢、稽核、調查、整理、清算、鑑定、財務分析、資產估價或財產信託等事項。
- 三、充任檢查人、清算人、破產管理人、仲裁人、遺囑執行人、重整人、重整監督人或其他受託人。
- 四、稅務案件代理人或營利事業所得稅相關申報之簽證。
- 五、充任工商登記或商標註冊及其有關事件之代理人。
- 六、前五款業務之訴願或依行政訴訟法規定擔任稅務行政訴訟之代理人。
- 七、持續查核、系統可靠性認證、投資績效認證等認證業務。
- 八、其他與會計、審計或稅務有關之事項。



本文主要是說明會計師依上述會計師法第39條第二款，有關資訊估價或第八款其他與會計、審計或稅務有關之業務，簡述之，針對企業評價、不動產估價報告複核暨鑑識會計三項非審計之業務探討，希冀藉由本文，讓各為道長能跨領域、多元化的發展。

在不動產估價師法實施之前，幾乎所有不動產估價是由會計師所負責，但自有高考不動產估價師後，針對不動產的部分，則由不動產估價師負責估價，但企業除了不動產外，尚有動產如機器設備或股權交易，仍屬於我們會計師的法定業務，但非專屬業務，由於國內目前尚無企業評價的國家認證考試，凡經相關評價課程之訓練者，亦能接案承作，我們會計師公會曾辦過數次完整的企業評價培訓課程，為補強會計師評價之專業知識及技能尚有鑑識會計培訓課程，日後仍將持續舉辦。公會亦不定期舉辦鑑識會計的培訓課程，讓會計師業務更加多元化。

### 3. 法令與業務

#### 3.4 其他法定業務探討

由於其他非專屬法定業務，目前尚無其他國家認證考試，會計師對相關之法令遵循及實務執行需更加嚴謹，也利用本次機會依資產估價業務內涵分節探討。

##### 3.4.1 企業評價

會計師公會定期舉辦評價人員培訓課程，該課程分為「企業評價」及「無形資產評價」兩階段，經修習完成兩階段課程且學科及實作兩者評量合格，即可依經濟部工業局人才培訓計畫發放證書，係依經濟部工業局人才培訓計畫執行辦理，所以該培訓證書具工業局共同署名合辦。

財團法人中華民國會計研究發展基金會編定企業評價準則公報及實務指引，現階段共有一至十二號準則公報及一號實務指引已實施，作為企業評價之依據，其包括總綱、職業道德……等，公報編號及名稱如下表：

表一：中華民國會計研究發展基金會編定企業評價準則目錄

公報編號	公報名稱	公報編號	公報名稱
第一號	評價準則總綱	第八號	評價之複核
第二號	職業道德準則	第九號	評價及評價複核之委任書
第三號	評價報告準則	第十號	機器設備之評價
第四號	評價流程準則	第十一號	企業之評價
第五號	評價工作底稿準則	第十二號	金融工具之評價
第六號	財務報導目的之評價	評價實務指引第一號	現金流量折現法
第七號	無形資產之評價		

會計研究發展基金會也擬於民國107年年底前發布評價實務指引第二號「評價之不確定性」，目前相關草案已進入向政府機關及相關學術機構、商會、企業徵詢意見階段。

企業為求生存或發展，所採取之因應對策，多半透過併購的方式達成其目的，故突顯企業併購在現代企業經營環境之重要性，如何慎選併購標的，確實做好盡職調查，嚴謹的企業評價，可避免付出不合理之併購價格，因此企業評價十分重要，承接企業評價案件，先了解評價目的、價值標準等，為釐清彼此之權利義務、目的、範圍等重要事項，在承接案件前，應與客戶簽訂委任書如範例一，此乃評價準則公報第九號「評價及評價複核之委任書」之釋例。

## 範例一

### 委 任 書

委任人:承德股份有限公司(以下稱甲方)

受任人:長安企業評價股份有限公司(以下稱乙方)

甲方委任乙方就其所擁有之忠孝股份有限公司○○%普通股股權進行評價,經雙方協議後,約定條款如下:

一、評價目的:財務報導目的之資產減損測試。

二、評價標的:忠孝股份有限公司○○%普通股股權。

三、評價報告使用人:○○○。

四、評價基準日:○年○月○日。

五、法令與評價準則之遵循及獨立性之維持

1.乙方及其評價人員執行評價工作及報告評價結果時,應秉持嚴謹公正之態度及獨立客觀之精神,遵循相關法令及評價準則公報,並盡專業上應有之注意。

2.雙方皆認知乙方及其評價人員並未涉有除該案件酬金以外之其他任何財務或非財務利益。

六、評價工作之範圍包括:...;其限制包括:...。

七、委任期間、應提供之資訊及協助、出具報告之類型、期限及份數

1.委任期間

本評價之委任期間,自○年○月○日起至○年○月○日止。若因不可抗力原因需延長工作期間,甲、乙雙方應另行協商。

2.甲方應提供之資訊及協助為順利達成上述評價工作,甲方應提供評價所需之各項詳實資訊,並答覆有關問題之詢問。甲方應對評價工作提供協助,包括安排實地訪查;其他具體事項將由乙方於工作開始前,提供資訊及協助需求清單,甲方有關人員應予配合。

3.出具報告之類型、期限及份數乙方應於甲方交付前款各項資訊及提供協助後○個工作日內交付甲方○份詳細評價報告。

八、酬金計算

1.工作酬金



酬金之計算以實際參加工作人員職等之費率及耗用時間為基礎。乙方依據過去經驗及評價標的性質(包括所屬之產業與營業規模)等因素,以估計各職等人員工作時數,預估酬金介於新台幣○○○仟元至新台幣○○○仟元。乙方不得要求或收取或有酬金。

## 2.代墊費用

乙方承辦委任事項所發生之代墊費用,包括差旅費、報告打字、裝訂、影印、電話、電報、傳真及郵資等,由乙方檢據向甲方請付,甲方應如數歸墊。

## 3.工作酬金支付方式

甲方應於下列時間以匯款方式支付截至該日止所應支付予乙方之酬金:

(1)○年○月支付上述酬金○○%。

(2)○年○月支付上述酬金之餘款。

## 九、評價報告使用限制及保密責任

1.評價報告僅供使用人使用,除法令或專業準則規定、乙方基於同業自律或經所有簽約人書面同意外,簽約各方不得將評價報告之內容向其他人提供或公開,包括抄錄、摘要、引用或揭露。

2.除法令或專業準則規定、同業自律或甲方或相關當事人書面同意外,乙方不得對簽約各方以外之人提供評價工作底稿。

3.乙方應遵循評價準則公報之保密規定。

## 十、委任書之修改及重新簽訂

乙方執行評價工作過程中,如評價目的、評價標的、評價基準日或工作範圍等發生重大變化,本委任書應予修訂或重新簽訂。

## 十一、違約責任

1.任一方當事人有違反本委任書之規定時,他方得以書面通知其於○個工作日內改正,逾期未改正者,得另以書面通知違約方解除本委任書,若受有損害尚得向違約方請求賠償。

2.委任事項如因甲方因素致使乙方無法作公正詳實之評價者,得通知甲方終止本委任書,其酬金仍應如數給付;乙方如無故終止履行本委任書,其已收取之酬金應全數退還甲方。

## 十二、爭議之處理

因本委任書而引起之疑義爭執或糾紛,雙方應依誠信原則解決之,如有訴訟之必要時,同意以○○法院為第一審管轄法院。

委任人(簽章):承德股份有限公司

代表人:○○○

地址:○○市○○區○○路○段○號

受任人(簽章):長安企業評價股份有限公司

代表人:○○○

地址:○○市○○區○○路○段○號

中華民國○年○月○日

### 3.4.2不動產估價報告複核

會計師執行不動產公允價值評價時，應要求管理階層依公允價值之有效性提出相關估價報告參考，基本上是由不動產估價師出具的估價報告為準，必要時會佐參其他會計師之不動產估價報告複核意見。至於持有投資性不動產單筆金額達實收資本額百分之二十或新臺幣三億元以上者，依法規定至少每年應取具專業估價師估價報告及會計師合理性複核意見。另須依據「會計師辦理不動產估價報告合理性複核業務作業規範」及金管會函示會計師公會全國聯合會訂定「不動產估價報告合理性複核作業程序檢查表」、「不動產估價合理性複核意見書範本」及「不動產估價合理性複核聲明書範本」辦理，並報請主管機關備查。

關於會計師辦理不動產估價報告合理性複核案件，凡符合規定資格且執行複核報告者，應依相關規定，即時向全國聯合會申報建檔管理，每年並進行持續專業進修，該申報事項公會應於每年一月底前公告之。其法定資格條件如下：

- 一、具備四年以上辦理發行人財務報告查核簽證之經驗，或具備四年以上辦理財務報告查核簽證之經驗，並參加評價相關訓練達九十小時以上且取得及格證書。
- 二、未曾因辦理發行人財務報告查核簽證或出具複核意見業務上有關詐欺、背信、侵占、偽造文書等犯罪行為，經法院判決有期徒刑以上之罪。
- 三、最近三年無票信債信不良紀錄及最近五年無遭受會計師懲戒委員會懲戒之紀錄。
- 四、不得為發行人、出具估價報告之估價師或於發行人自行估價報告簽章之權責人員之關係人或實質關係人之情形，或為發行人財務報告之簽證會計師。

為加強會計師執行投資性不動產估價報告合理性複核業務之自律，應由中華民國會計師公會全國聯合會（以下稱本會）依據「證券發行人財務報告編製準則」（以下稱編製準則）第9條相關規定，制定下列複核業務作業規範暨三項複核作業文件範本如下：

- 一、會計師辦理不動產估價報告合理性複核業務作業規範
- 二、會計師辦理不動產估價報告合理性複核作業程序檢查表，包括執行複核之會計師資格、承接案件評估、作業流程規劃及複核工作進行等之應注意事項。
- 三、不動產估價合理性複核意見書範本（範例二），包括編製準則第9條相關規定並參考財團法人中華民國會計研究發展基金會（以下稱會計基金會）發布之評價準則公報第8號「評價之複核」辦理。
- 四、不動產估價合理性複核之複核聲明書範本（範例三），包括編製準則第9條相關規定並參考會計基金會發布之評價準則公報第8號「評價之複核」辦理。

## 範例二

### 不動產估價合理性複核意見書

委託人（暨複核意見書使用人）：

○○股份有限公司

○○股份有限公司(統一編號：\*\*\* )依據「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目投資性不動產之相關規定【，委託○○不動產估價師事務所○○不動產估價師（以下稱不動產估價師）於民國103年04月28日（即不動產估價報告日）出具之○○字○○號不動產估價報告（以下稱該不動產估價報告）】或【民國103年04月28日自行估價資訊】，業經本會計師複核竣事。【該項作為○○股份有限公司103年03月31日財務報表投資性不動產續後評價之不動產估價報告，其編製及其執行內容係不動產估價師之責任】或【該項作為○○股份有限公司103年03月31日財務報表投資性不動產續後評價之不動產估價依據資訊，其編製及其執行內容係管理階層之責任】，本會計師之責任（及複核之目的）為根據複核結果對上開【不動產估價報告】或【自行評估資訊】之合理性表示意見。

本會計師（即：評價複核人員）係依據「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目投資性不動產及「會計師辦理不動產估價報告合理性複核業務作業規範」相關規定，規劃並執行對於該不動產估價報告之複核工作。本項複核工作包括取得影響價值結論之主要資訊，並逐項評估（詳請參閱本報告書附件評估說明）該不動產估價報告書內所載內容是否遵循相關規定辦理，俾對複核意見之表示提供合理之依據。

本會計師複核結果，該不動產估價報告或【自行估價資訊】之評估係依據「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目投資性不動產相關規定辦理，該不動產估價報告形成價值結論之執行流程及考量因素，並未發現有任何重大不合理之情形。（或並未發現該不動產估價報告有任何重大違反「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目投資性不動產相關規定之不合理情事。（若與評價人員不同意見時，應提出理由解釋及分析；或範圍受限制而無法取得重大資訊時揭露該限制條件及影響；並宜註明「請參閱本報告書附件評估說明第○點」）。

本複核報告書之用途，係僅供○○公司民國103年0月0日財務報表所載該項投資性不動產相關後續評價之作業使用，謹此報告。

複核報告人所隸屬會計師事務所：

○○會計師事務所（簽署）

地址：

會計師 ○○○（簽署）

複核報告日：民國 年 月 日



### 範例三

#### 複核人員聲明書

本會計師（即：評價複核人員）依據「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目投資性不動產相關規定，以及「會計師辦理不動產估價報告合理性複核業務作業規範」之相關規定辦理本項複核業務，複核標的：【○○不動產估價師事務所○○不動產估價師於民國103年04月28日（即不動產估價報告日）（或）出具之○○字○○號不動產估價報告】【或自行估價資訊】。茲聲明如下：

1.評價複核人員所報告及所使用於複核流程之資訊為真實且正確。所稱『使用』、『真實』、『正確』之定義，應依主管機關之相關規定、並參考財團法人中華民國會計研究發展基金會發布之評價準則公報第8號『評價之複核』相關條文及解釋辦理。

2.複核報告中之各項分析、意見及結論僅受限本報告所陳述之假設及限制條件，且皆為評價複核人員之個人、公正及不偏之分析、專業意見及結論。

3.評價複核人員及所隸屬評價機構獨立性之聲明，包括其與評價人員或其所隸屬評價機構、評價標的、複核案件委任人、評價案件委任人或相關當事人未涉有現在及預期之財務或非財務利益。

4.評價複核人員及所隸屬評價機構對評價標的及相關當事人不存在偏頗。

5.本複核案件並無複核結論已事先設定之情事。

6.本複核案件並無或有酬金之情事。

(1)酬金金額：\_\_\_\_\_。

(2)酬金計算基礎：\_\_\_\_\_。

7.本複核案件之各項分析、意見及結論之形成及報告皆已遵循「證券發行人財務報告編製準則」第九條第三項第二款第四目及「會計師辦理不動產估價報告合理性複核業務作業規範」之相關規定。

8.評價複核人員（☐是；☐否）接受外部專家提重要協助，以完成本評價複核工作及報告（如接受時，應具體敘明該等協助者之姓名及所接受之協助）。

(1)外部專家協助者之姓名：\_\_\_\_\_

(2)外部專家專業資格：\_\_\_\_\_

(3) 協助具體內容：\_\_\_\_\_

立聲明書人所隸屬會計師事務所：

○○會計師事務所（簽署）

地址：

會計師 ○○○（簽署）

外部專家（簽署）

複核報告日：民國 年 月 日

### 3.4.3 鑑識會計

中華民國會計師公會全國聯合會為提升會員執行鑑識會計服務品質，惟考量鑑識會計服務的多樣化，無法以單一實務指引適用於所有的鑑識會計服務，故需針對鑑識會計服務建立基礎架構，作為研訂一系列實務指引的基礎，以提供會員執行鑑識會計服務之指引，並增進社會大眾對鑑識會計服務之認知及信心，推動鑑識會計理論與實務之發展，實現建立鑑識會計權威地位之願景。

鑑識會計目前共有三號公報，已發布第一號公報「鑑識會計服務實務指引基礎架構」，說明鑑識會計之目的，以及服務之定義、目的、範圍及特質等；第二號公報「鑑識會計服務委任書」則有委任書之格式、內容與範例等；第三號公報「鑑識會計報告」記載報告基本內容、封面與目錄等。

鑑識會計服務業務指引，第一號至第三號合輯，已透過會計師季刊送至各會計師手中，對鑑識會計業務有興趣之道長，建議參加全聯會鑑識會計培訓課程。承接案件時亦參酌指引中之相關規定，謹提供其中附錄委任書列示參考。

#### 【封面頁】

鑑 識 會 計 報 告

[機密文件]

#### 【目錄頁】

目錄 頁次

一、摘要.....	〇〇
二、報告範圍與使用限制（聲明）.....	〇〇
三、服務範圍.....	〇〇
四、個案背景說明.....	〇〇
五、目的、程序與方法.....	〇〇
六、鑑識發現與意見.....	〇〇
七、其他事項 .....	〇〇
八、附件.....	〇〇



【本文頁】

承蒙【委任人，以下簡稱貴公司】於○○○○年○○月○○日洽委【鑑識會計服務團隊，以下簡稱本團隊】協助 貴公司針對【例：與【爭訟對象/甲公司】因商業糾紛而於【爭議解決機構】審理中之民事訴訟案】提供【檢閱甲公司之求償主張項目及專家證人之獨立證詞等】訴訟支援服務，謹將本團隊執行本專案服務後之成果，彙報詳述如後，請 查照。

一、摘要

本團隊受託在○○年○○月○○日至○○年○○月○○日期間對 貴公司提供訴訟支援服務。本團隊依 貴公司之要求，基於 貴公司提供之資訊、本團隊對產業之瞭解等，進行分析，所得意見如下：

- 【1.針對甲公司於求償主張中提出之相關說明資料編號01、03、05及文件編號02、04、06，本團隊認為其估算求償金額之基礎模型設定有誤，有高估自身損害之虞。
2. 針對甲公司於求償主張中所提出之證人庚、辛供詞，本團隊認為其陳述之公司會計處理程序並未遵守國際財務報導準則及相關法令之規定。
3. 針對甲公司提出之求償主張，經審視 貴公司所提供的商務契約正本與相關交易往來資料，本團隊估計合理的損害賠償金額應介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。】

二、報告範圍與使用限制（聲明）

本報告並非依據一般公認審計準則進行查核（核閱）所出具之報告，係就會計專業範圍內提供個案之顧問諮詢服務、陳述專業意見。本報告包含參考意見與建議，該等意見與建議係供貴公司管理階層個案判斷之參考，任何決策之作成皆為 貴公司管理階層之責任。又本報告僅供 貴公司內部使用，未經本團隊授權不得與其他人士分享。

本報告之意見或結論係根據報告日（證據蒐集截止日）前所取得之證據完成，如有進一步之文件或資訊可供覆核，將保留覆核此等文件、資訊及更新本鑑識會計報告之權利。

三、服務範圍

本團隊提供之鑑識會計服務，主要係針對【 貴公司與甲公司因商業糾紛而於○○地方法院審理中之民事訴訟案】， 貴公司委任本團隊【檢閱甲公司之求償主張項目及擔任專家證人、提供獨立證詞等】。本團隊所進行工作與程序之範圍，均係根據與 貴公司簽署之委任書，證據蒐集期間自○○年○○月○○日至○○年○○月○○日止。

四、個案背景說明

貴公司與【爭訟對象/甲公司】簽訂○○採購契約，惟甲公司對履約條件產生異議，而於履約





期間向【爭議解決機構】提告，主張 貴公司未履行契約，應予損害賠償〇〇百萬元。該民事訴訟案件刻正審理中。 貴公司對於甲公司提出之求償主張及金額均有疑義，因此委託本團隊【檢閱甲公司求償之項目，並出庭提出專家證人之獨立證詞】。

#### 五、目的、程序與方法

本團隊為協助 貴公司【檢閱甲公司之求償主張、擔任專家證人、出具專家證人報告並出庭】。本團隊於〇〇年〇〇月〇〇日至〇〇年〇〇月〇〇日，執行以下工作與程序：

##### 1. 提交財務專家證人報告

- (1) 了解甲公司為求償主張而提出之相關證明資料及文件；
- (2) 檢閱甲公司為求償主張而提出之證人供詞；
- (3) 了解委任人針對甲公司之求償主張所提出之意見說明及文件；
- (4) 依據個案情形，選擇適當損害評估模型。
- (5) 根據上述工作結果，針對甲公司提出之求償主張，提交獨立財務專家證人報告。

##### 2. 出庭作證

- (1) 協助委任人及其委任律師了解甲公司之求償主張、甲公司財務專家證人對於該求償主張之意見；
- (2) 以獨立財務專家證人之身分出庭，並根據調查結果，陳述獨立意見；
- (3) 本案受命法官及甲公司之律師若針對本團隊出具之財務專家證人報告於庭中提問，本團隊應即時回應與釐清。

#### 六、鑑識發現與意見

本團隊受託在〇〇年〇〇月〇〇日至〇〇年〇〇月〇〇日期間對 貴公司執行訴訟支援服務。本團隊就 貴公司提供之資訊，基於本團隊對產業之瞭解，進行分析，得出下列三點發現與意見，其證據資料來源、證據分析、損害評估模型及評估方法之選用，詳述如下：

1. 針對甲公司於求償主張中提出之相關證明資料編號01、03、05及文件編號02、04、06，本團隊認為其估算求償金額之基礎模型設定有誤，有高估自身損害之虞。

【詳述資料來源與證據分析（略）】

2. 針對甲公司於求償主張中所提出之證人庚、辛供詞，本團隊認為其陳述之公司會計處理程序並未遵守國際財務報導準則及相關法令之規定。

【詳述資料來源與證詞解讀（略）】

3. 針對甲公司提出之求償主張，經審視 貴公司所提供的商務契約正本與相關交易往來資料，



本團隊估計合理的損害賠償金額應介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。

【詳述資料來源與損失之評估方法（略）】

七、其他事項

前述各項，如有任何疑問，請惠與【鑑識會計團隊負責人及聯絡方式】聯繫。

八、附件

【引用之文件資料、證據資料影本、證人訪談記錄等】（略）

-----  
【負責鑑識會計服務之會員簽名與日期】

報告簽署人：○○○

報告日期：○○○○年○○月○○日





## 2018年11月雪梨 國際會計師聯盟 (IFAC) 世界大會紀實

唐瑋嬪會計師

你有沒有想過，AI (人工智慧)或Blockchain (區塊鏈)等科技創新將對會計師業務帶來甚麼衝擊？中美貿易大戰若導致全球經濟衰退，身處與中、美經濟依存度高的台灣，會計師行業能置身事外？OECD實施CRS (common reporting standard)，全球反避稅浪潮如火如荼展開，會計師的法律遵循風險因此而日益升高？

值此經濟情勢詭譎多變之時，四年一次的國際會計師大會於雪梨隆重登場。本次大會的主題：挑戰與變革，即體現了當前會計師行業所面臨的劇變，並藉由主題式的研討，希望提供與會者明確的指引與方向。



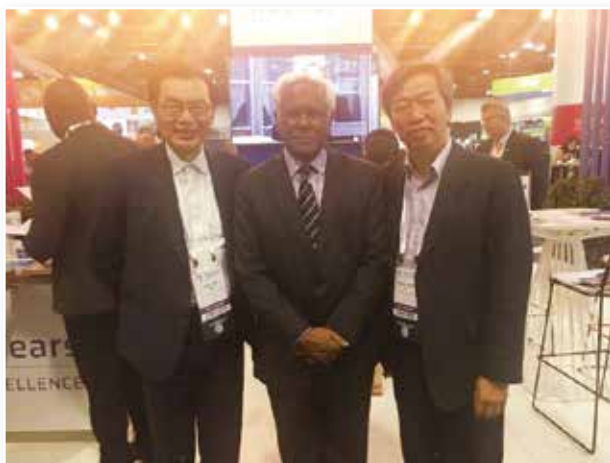


## 台灣團隊初抵雪梨

在吳漢期理事長、戴興鉦主委及郭聰達主委不辭辛勞的帶領下，我們一行數人經過午夜飛行於2018年11月4日抵達雪梨。當天晚上，國際會計師聯盟世界大會的主辦方特別邀請台灣團隊一起晚餐。我們在毗鄰達令港的戶外餐廳，一邊聆聽主辦方對於本次大會議程之說明，一邊欣賞夜晚的達令港。國際事務的熱烈交流，伴隨著微風徐徐，著實令人難忘。

## 台灣團隊的國際交流

為期四日的議程，於11月5日正式展開。我們一早至達令港旁的國際會議中心報到後，研討會即正式開始。今年度有來自115個國家的與會者齊聚一堂。而在每場會議中間的交流時間，吳漢期理事長、戴興鉦主委及郭聰達主委都安排帶領我們拜會包括ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)、ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) 以及來自其他國家的會計師協會，讓我不禁佩服吳理事長、戴主委及郭主委不間斷地致力於拓展台灣會計師的能見度。我們雖然不若美國或日本有動輒上百位與會者，但所有拜會對象都對台灣留下極佳的印象。身為台灣團隊的一員，我也深深覺得驕傲。



北市公會吳理事長與全聯會戴主任委員(右)，與國際會計師聯盟(IFAC)CEO Fayeziul Choudhury先生合影。



台灣代表團與ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) 大中華區代表Jane，於會場合影。

## 豐富及切合實際的主題

本次大會想要傳達給與會者的重要訊息就是「機會」。會議中雖然不斷討論著會計師目前面臨的各項挑戰，但最終彰顯的就是會計師行業的機會與未來。例如自動化看似取代會計師行業的大量記帳人力，但相關從業人員反而可以從每日枯燥重複的工作中脫離，轉而從事對客戶更有附加價值

的工作，也更有挑戰性。又如全球反避稅浪潮風起，嚴謹的跨國稅務申報規範加重會計師的責任與工作量，確實為會計師行業帶來衝擊。但相對的，客戶更能認知到稅務風險的嚴重性，並且更依賴稅務專家的意見，這也是會計師行業的機會。

## AI的衝擊

在很多國家，人工帳務處理逐漸被AI取代。新興技術能夠自動掃描憑證、形成會計紀錄。也有越來越多的客戶使用雲端會計系統，或要求會計師必須使用其指定之雲端會計系統提供會計服務。在這種趨勢下，會計師的角色將產生什麼變化？

首先，有講者提出，因應雲端會計系統的普及，會計師事務所人員必須具備一定的資訊科技操作能力，或是願意根據客戶需求不斷學習新的軟體操作。而這往往加快了會計師事務所內部人員的世代交替：會計師事務所將更看重能夠面對新技術不斷學習的人。無法適應新技術環境的人，就會被淘汰。

其次，有講者表示，低毛利且高度競爭的會計處理服務需求，將隨著科技進步而受到挑戰。相對的，會計專業人士的「判斷力」卻是永遠都無法被機器取代的。因此，未來會計專業人士的服務將會由傳統的交易處理，大幅轉變為以諮詢服務為主，由傳統的遵循服務，大幅轉變為整合性服務。

亦有講者直言，科技只是一個輔助性工具，會計師事務所雖然難免受到科技的衝擊，但重要的是策略與方向。如果想要順應未來趨勢、拓展諮詢服務，最根本的是心態的轉變。諮詢服務提供者，或是所謂的顧問，必須站在客戶的立場、了解客戶的需求，並提出具體解決方案。如果會計師事務所從業人員的心態還是本著法令遵循或是傳統交易處理的角度，則想要跨足諮詢服務或整合性服務，無異緣木求魚。

## 社會責任

議程的其中一個主軸是強調社會責任。社會責任，不僅是世界潮流，也是大家不得不正視的課題。台灣2018年新修正之公司法中，開宗明義在第一條加上：「公司經營業務，應遵守法令及商業倫理規範，得採行增進公共利益之行為，已善盡其社會責任。」亦可見一斑。

惟台灣公司法針對企業社會責任，僅為宣示性的條文，並未明定如「社會企業」等強制性規定或標準，主要考量為目前企業社會責任仍在發展階段，不宜訂定強制性的標準。而從與會者的討論中，我們也可以發現，社會責任確實尚在起步階段，還有很多需要進一步探討的空間。



對於會計師行業而言，其客戶會因為身處產業之不同，受到社會責任意識抬頭的影響也相異。塑膠類產業勢必走下坡，環保相關產業未來勢必蓬勃發展，而專門投資環保相關產業的綠色基金在資金募集上將更加吸引投資人。

議程結束後的提問時間，有一些問題發人深省：目前各國保護主義興起，個別國家還會以全球或人類共同利益為考量嗎？

這的確是個值得深思的問題。主講者表示，每個人若從自己能做的部分開始做起，每個企業若從該企業能做的部分開始做起，例如從編制企業社會責任報告開始，則雖然每個人的力量感覺很微小，但聚沙成塔，集體的力量就能改變世界！

有一位講者特別提醒大家注意「accountant (會計師)」與「accountability (為該做的事情承擔責任)」這兩個字的相似性，期許會計師亦能肩負起社會責任。

而一位來自澳洲的講者分享：根據統計，澳洲的中小企業主在面臨壓力時，往往第一個求助的對象就是他的會計師。會計師對一般人而言，等於是「信賴」的代名詞。但是會計師們所受的教育或專業訓練，並未指導他們在面對客戶的心理需求時，如何給予適當的協助。這位講者語重心長的期許會計師們除了重視「數字」之外，能在客戶需要心理支持時伸出援手，也是善盡社會責任的一種方式。

## 區塊鏈

區塊鏈為本次大會的熱門議題，應該不令人意外。不可諱言的，這項新興商品確實對會計師行業帶來不小的衝擊。例如有與會者對受邀演講的MIT區塊鏈專家當場提問如何針對虛擬貨幣進行市場價值評價以利財務報表表達，還有人詢問如何針對虛擬貨幣交易執行審計，在在顯示會計師們對於虛擬貨幣交易確實頭疼得很。

很多與會者也關心虛擬貨幣的未來。究竟虛擬貨幣將持續有其價值？或是有朝一日終會泡沫



化？有講者分析，比特幣的成功，主要是立基於「信任」(Trust is the key of Bitcoin.)。虛擬貨幣能否長期有其價值，信任將是關鍵因素。

但有與會者接著提出：虛擬貨幣經常被與黑暗網路(Dark Web)或洗錢交易相提並論，並因此常遭各國政府介入調查。我們應該如何看待虛擬貨幣？針對這個問題，講者回答得很好：所有的科技技術，都有賴於使用者如何應用它。若使



用者將某項科技技術使用在好的用途，就對社會有益。若使用在不好的用途，就對社會有害。這是使用者的問題，需要靠法令監管，不應該因此而將虛擬貨幣汙名化。

## Melbourne Cup 墨爾本盃

11月6日正值墨爾本盃舉辦的日子。墨爾本盃是澳洲最主要的年度純種馬賽事，標榜為「讓舉國停頓的賽事」。這項運動由維多利亞賽馬會於每年11月的第一個星期二舉行，賽事地點在墨爾本的費明頓馬場，並實況轉播發送到整個澳洲。

國際會計師大會主辦方特別將議程的中場休息時間安排在墨爾本盃決賽時段，並在會場的電視牆上實況轉播激烈精彩的賽事。一位來自阿德雷德的澳洲會計師恰好站在我旁邊觀賞賽事，他熱心的對我這個外國人說明墨爾本盃的由來，以及當天所有公司都放假一天，好讓全國人民都能全心投入及觀看賽事的奇景。他也談到辦公室同事們都會集資購買賽馬彩票，每每中了小獎，隔天上班就有免費的下午茶或咖啡可以享用。

這是我第一次參與這個讓澳洲舉國瘋狂的賽事，也能第一手聽到當地人談論墨爾本盃對他們生活的影響，非常有趣！

## 收穫滿滿

這次有幸在吳漢期理事長、戴興鉦主委及郭聰達主委的帶領下參與了這場國際會計專業盛事，



不僅讓我見識到近六千位來自各國的與會者齊聚一堂、互相交流分享的盛大場面，也讓我對未來會計專業發展趨勢有更深入的了解，而台灣的會計師公會代表們致力於拓展國際能見度的使命感，也讓我深深感動。



## 2018年WCOA世界會計師大會～

## Global Challenges, Global Leaders

李建成會計師



2014年在初秋微寒的歷史古都羅馬，四年後來到春意盎然的澳洲第一大城，第一次來到雪梨的感想，從機場入境就是一半以上的華人，離開中央車站就看見中文招牌，在路上行走也會聽到華語，這真是一個中國味很濃厚的西方城市，2018年國際會計師聯合會(International Federation of Accountants, IFAC)主持，今年由澳紐會計師協會(Chartered Accountants Australia & New Zealand, CA ANZ)及澳洲會計師公會(CPA Australia)共同於達令港旁的會議展覽中心(International Convention Centre Sydney, ICC)舉辦，第二十屆世界會計師大會(World Congress of Accountants, WCOA)於11月5日至8日盛大展開，這是雪梨自1972年主辦第十屆WCOA後，第二次主辦這個自1904年開始屬於全世界會計師的盛會，同時也是慶祝IFAC自1979年成立後的四十週年慶，因此聚集了來自130多個國家超過6,000位參加者，在四天緊湊的行程中，聆聽超過100位的演講者帶來的精彩內容，讓與會者得以接觸及分享在全球會計界的前沿以及脈動。很榮幸有機會在四年前代表參與羅馬的盛會，這次參加格外有種熟悉的感動，兩屆大會同樣都有許多非洲裔的與會者，在羅馬與奈及利亞的朋友聊到，光奈及利亞一國就註冊1,200人以上，超過該次大會註冊總人數4,000的四分之一，與會人數超越地主國義大利為當屆會議之冠，在雪梨認識的非洲朋友恰巧也是來自奈及利亞，雖然不若當年羅馬有距離近之便，本次雪梨大會也不遑多讓的註冊了至少超過1,000人以上，在所費不貲的註冊費下，非洲新興經濟大國之實力由此可見一斑，此外奈及利亞的會計師協會接受非執業會員加入，全國會員總人數超過十萬，裡面不乏上市櫃公司財務長或是中小企業負責人，這也是原因之一。

會(CPA Australia)共同於達令港旁的會議展覽中心(International Convention Centre Sydney, ICC)舉辦，第二十屆世界會計師大會(World Congress of Accountants, WCOA)於11月5日至8日盛大展開，這是雪梨自1972年主辦第十屆WCOA後，第二次主辦這個自1904年開始屬於全世界會計師的盛會，同時也是慶祝IFAC自1979年成立後的四十週年慶，因此聚集了來自130多個國家超過6,000位參加者，在四天緊湊的行程中，聆聽超過100位的演講者帶來的精彩內容，讓與會者得以接觸及分享在全球會計界的前沿以及脈動。很榮幸有機會在四年前代表參與羅馬的盛會，這次參加格外有種熟悉的感動，兩屆大會同樣都有許多非洲裔的與會者，在羅馬與奈及利亞的朋友聊到，光奈及利亞一國就註冊1,200人以上，超過該次大會註冊總人數4,000的四分之一，與會人數超越地主國義大利為當屆會議之冠，在雪梨認識的非洲朋友恰巧也是來自奈及利亞，雖然不若當年羅馬有距離近之便，本次雪梨大會也不遑多讓的註冊了至少超過1,000人以上，在所費不貲的註冊費下，非洲新興經濟大國之實力由此可見一斑，此外奈及利亞的會計師協會接受非執業會員加入，全國會員總人數超過十萬，裡面不乏上市櫃公司財務長或是中小企業負責人，這也是原因之一。

2018 WCOA的大會主題是Global Challenges | Global Leaders，使命是【希望聚集財務領導者、政策制定者、會計師和商業領袖，以攜手開創未來的專業職涯。】，並且提出四個目標：減少浪費、重新思考供應鏈與夥伴關係、認知青年從業者在未來專業領域的發揮，以及傳達環境、社會及經濟的影響，由此可以窺見本次大會的方向和理念。相較於在羅馬大會報到的時候領到兩三公斤的會議資料及紀念品(包含了一件不知道什麼場合穿的天主教教士服)，這次在雪梨報到的時候，只有一張自助用機器印出註冊證和簡單的文具，所有的會議資料都儲存在雲端，以大會專屬的行動裝置應用程式供與會者查詢，包含完整會議資料、會場位置、講者介紹以及參考書目，並借重行動裝置的即時性、機動性及可擴充性，結合地圖程式提供會場地點導航，議程時間提醒等便利的功能。透過不斷線上更新，提供查詢與會者自願開放的簡介，讓在會議過程中認識的新朋友，可以更簡便的交換聯絡方式及線上傳訊，在演講或是座談過程中，也可以透過手機投票表示意見、與其他聽眾討論或是對講者提出問題，針對提問講者的部分，更細緻的設計即時由現場其他聽眾按讚支持，在有限的時間下，講者可以針對最多人支持的幾個問題回答，與行動通訊科技的緊密結合，有效地降低了大型講座交流侷限，且更加緊扣聽眾關注重點，而線上會議軟體的發展，大會藉此介面提供包含中文的數種即時翻譯，以數位資訊科技的採用，充分地實踐減少浪費資源的大會目標。

WCOA的第一天在開幕式之前，主題定義為商業及會計櫥窗，提供非常多樣化的暖身內容，6場付費的主要課程和16場由贊助商提供的講座，主要課程除了一場比較特別的主題是【向莎士比亞學領導】以外，其他都是圍繞Excel的應用主題，包含建立財務報表、秘訣應用、分析性程序、報表格式設計及大數據分析，Excel工具對於會計行業的重要性，無庸置疑是世界性的共識。贊助商講座的內容就更加多元化，有關IFAC的部分，提供與會者了解及參與最新會計領域發展的機會，其他課程也圍繞在與會計專業領域有關的課程，如道德、氣候變遷、應用軟體及攸關性。開幕式之後的三天議程，包含6場主題演講及6時段分組座談共30場，內容則依據每日的主題由目的起始，接著提供目前的最佳範例，最後一天則是探討未來，採漸進式跨領域的安排方式。

會計專業是以解決經濟及社會上發生問題為重要的目的，第一場主題演講【Financial upheavals challenging global economic order】由哈佛大學歷史教授Niall Ferguson從2008年的金融風暴為開端，以數據佐證這十年來的經濟秩序變化，誠如歷史有重複的必然性，財務動盪也是無可避免，重點不在於是否會發生，而是如何去面對經濟秩序的變動，會計專業以解決經濟問題的目標，隨著時間發展不斷改進，或許以現在的會計準則應用在十年前，可以適當揭露即將來臨的風險，但這仍是事後諸葛的見解，當下的法令規定有其侷限性，這也是專業領域不停修正的主因。關於比特幣等虛擬貨幣，講者認為或許在眾多競爭下，比特幣可能會生存下來，但他並不認為比特幣會以現金的身份存續，應視為投機性金融商品較為允當。【The death of trust – accounting



scandals that shocked the world】日本Olympus 公司前執行長Michael Woodford MBE分享他發現該公司財務報表隱瞞不當多角化投資損失的過程，以及決定放棄當下有的一切向主管機關檢舉，成為吹哨者的心路歷程，即使是身為公司最高權力的執行長，在日本固有文化中，仍遭遇到下屬繞過內部控制，踐行公司創辦人家族的意志，以西方人的觀點對於這樣的愚忠難以理解。紐約時報暢銷作家Diana B. Henriques，透過2008年爆發的華爾街對沖基金經理人Bernard L. Madoff造成500億美金以上的龐式騙局，來闡述真正可怕的謊言，往往不是獲利好到不可能的投資，而只是比一般好一點的獲利，以內部消息為理由，Madoff詐騙的對象不乏專業人士，從1960年代從業起，累積了近半個世紀的專業聲譽，成就了美國歷史上最大的龐式騙局。

人工智慧(Artificial Intelligence, AI)可以說是目前最熱門的議題之一，也是不少專業工作者潛藏在心中的恐懼，恐懼來自於被新科技取代的危機感，ADDO AI公司CEO Dr. Ayesha Khanna在主題演講【The digital factor – AI, automation and opportunity】開場的互動統計，有超過九成的聽眾認為十年後會計產業將被AI取代，然而AI與專業領域的競合關係，是由AI決定亦或是由人類決定。如果認定AI是即將取代會計專業工作的競爭者，它是法條不會記錯、數字不會加錯且不需要休息的恐怖對手，即使是天縱英才之輩也很難與之競爭；但如果把AI當作一起合作的工作夥伴，它完美的競爭特質將轉變成專業工作者無往不利的工具，大幅度降低重複工作的成本，協助我們以更低的成本提供客戶更佳服務。就如同人類該與汽車競速亦或坐上車到達更遠的地方，以這樣的比喻或許答案就呼之欲出了。身為AI專業發展先端，比起與執業者競爭，合作修正AI使之成為工作上的利器，顯得更加實際而符合邏輯。在變化速度飛快的現代社會，如何管理新一代的員工，以維持組織的創新與發明，紐約時報暢銷作者Sir Ken Robinson在【The human factor: Harnessing creativity and innovation】的演說中，透過對於長期存續的團體組織分析歸納，對於個人層面的領導，秘訣在於找到適當的人組成團隊，然而對於組織而言，如何形成一致的組織文化，比如何規範來的重要。

四天WCOA的充實內容，不乏有如英國查爾斯王儲以及前聯合國秘書長潘基文等世界級的觀點，最後一場主題演講【Be the change – future skills, future workplace, future trust, future you】的最後一位講者，帶來激勵而具有啟發性的內容，令人印象深刻，也著實畫下了完美的句點。社會藝術家Peter Sharp背景與會計領域毫無相關，穿的西裝筆挺的講者上台第一件事情，隨著音樂跳了兩三分鐘誇張卻意義不明的現代舞蹈，然後喘到無法正常講話，正當心中懷疑他是不是搞笑藝人時，他拿出一把剪刀將領帶剪掉一半，才緩緩的道出曾經是會計師的經歷。人與人的疏離與不信任，讓Peter放棄穩定的專業服務工作，投身社會實驗工作。在公開場合蒙上眼睛伸出雙手，將自己處於一個最沒有安全感的狀態，完全信任陌生人任意的擁抱碰觸，這或許是很多人想都

沒有想過的，他的實驗以一種微妙的方式，觸動心中的那份不信任感的反思，他在捷運車廂裡唱歌、邀請人跳舞，或是兩人目光直視一分鐘的實驗，都有種難以描述的感動。最後當他邀請現場全部的人站起來跳舞，在他演說之前我很難想像，在ICC最大的講廳，數千個穿著正式服裝的與會會計師，在階梯場地有限的移動空間，所有人可以放下矜持手舞足蹈的亂跳得很開心，形成一幅有趣而特別的畫面，似乎感受到講者所要傳遞的信任感。會計師可以說是個以信任為商品的行業，然而從小到大的專業訓練，告訴我們要合理的懷疑，反而諷刺地任由不信任的念頭充斥心中，甚至不信任到連不信任的都不敢表現出來了。I trust you. Do you trust me?

<https://www.youtube.com/watch?v=K63XuRRw29o>



公會代表於WCOA會場合影。



與澳洲會計師公會代表在雪梨世界會計師大會聯誼



與會代表出席Gala Dinner。



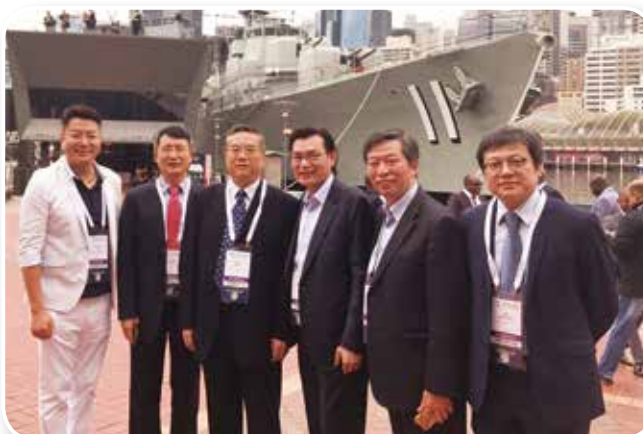
公會代表積極與各國際團體交流，提升我國國際能見度。



台北市公會吳漢期理事長(右)、全聯會戴興鉦主委(左)與ICAEW全球總裁Mr. Paul Apin於WCOA會場合影。



台北市公會吳漢期理事長(右二)、全聯會戴興鉦主委(左)與ACCA全球總裁Mr. Lew Lee於WCOA會場合影。



北市公會吳漢期理事長、省公會郭聰達副理事長(左)、全聯會戴興鉦主委(右二)與中國註冊會計師協會趙鳴驥會長、陳毓圭副會長、蔡曉峰副秘書長，於WCOA國際聯誼會場合影。



臺灣代表團全體於WCOA會場合影。





# 2018年台閩會計師學術研討會 心得感想

何淑敏會計師

## 一、緣起

今年九月十九日在福州舉辦的第十八次閩台會計師學術研討會。本次研討會大部份時間都在討論「大數據對會計師的機會與挑戰」，內容豐富精彩，可視為大數據在會計業界的應用研討會。

本次研討會共計發表五篇文章，首先是由台灣資誠會計師事務所的陳憲正會計師，報告科技的創新與會計的改變。接著由福州大學經濟與管理學院的許萍教授，發表科技發展對會計師行業的挑戰與機遇。

大體而言，這次的報告內容都非常的精彩與廣泛，舉凡與會計師業務有關的可能應用，都被提出討論。但是如果有資工背景的專家參與，將有助於詳細定義各項功能，並得以用電腦科技實現之。

本文旨在對該研討會，提出綜合性的心得報告，除提供大家參考，並試著提出更深入的探討，以便業界未來規劃大數據相關系統之參考。

## 二、大數據對會計師的衝擊

根據2014年經濟學人所做的調查顯示，未來20年會計師是最有可能受到人工智能衝擊的行業。在尚未探討對會計師的影響之前，我們先用簡單文字介紹何謂人工智能與大數據，在這裡我們可以用四個字英文字母標示ABCD來幫助記憶，A指的就是人工智能，B指的就是區塊鏈，C指的是雲計算，而D就是大數據。

大數據最簡單的定義，就是只要一個資訊系統，他運用的資料量很大，增加的數量也很快並超過一部電腦的容量，就稱之為「大數據系統」，通常我們會用至少用四台的傳統電腦，來儲存到大

數據的資料。這四台的電腦並不是只有增加電腦的容量而已，而是他們可以在計算問題的時候，讓四台電腦同時運作，加速計算的速度，縮短計算的時間，而這樣由多電腦組合起來，可同時計算一個問題，又可儲存超過一台電腦的容量的電腦，我們又稱他叫做叢集電腦。簡言之，大數據是一種系統軟體，他可駕馭在一群電腦上，讓這些電腦不但可以同時運作，又可無限制的擴充記憶容量。

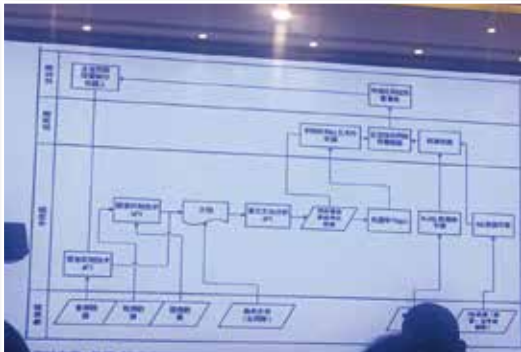
大數據與A I 又有什麼關係呢？基本上，35年前台灣在舉辦第一次資訊展的時候，就有人開始研究語音的辨識並提出展覽，後來又有所謂的專家系統，但過去的這些人工智慧的研究，都沒有辦法商用化。直到最近幾年，A I與大數據結合在一起之後，才大大的提升他商用化的可能性，也因此AI 才日趨成熟。尤其相輔相成，大數據提供的大量的資料，讓原本辨識率低的程式可以變得較為準確。

淺談何謂人工智慧？讓我們先來認識語法「Syntax」與語意「Semantic」的真實義。我的電腦老師以前常用以下這兩句話來解釋：「中華隊大勝日本隊」及「中華隊大敗日本隊」這兩句的文法都合乎中文的文法，也都滿足：「主詞-動詞-受詞」的語法規則。但如果不對照前後文，前面兩句話「大勝」就是大贏，「大敗」可能被解讀為「大輸」的意思。這叫做「語意模糊」（ambiguous）。如何解決這個問題呢？於是在1936年英國數學家艾倫·圖靈（Turing）提出的一種抽象計算模型，其更抽象的意義為一種數學邏輯機Turing Machine，他把電腦能認識的語言分成以下四個等級：Type 0，Type 1，Type 2及Type 3。以上所提到的語意就必須具有Type 1的能力，才能解決上述的前後文相關的語意問題。圖靈測試就是利用上述的圖靈機，來判斷一個機器是不是有智能？讓一個機器在一個屏幕之後做某一些動作，在屏幕之外的人判斷是人做的還是機器做的。假如我們沒有看到真正做這些反應的人或機器，但是猜測是人的話，就算通過圖靈測試，這才稱之為具有人工智慧的程式。

大數據可以應用在審計、風險評估，這跟傳統方法有何區別？傳統的審計往往只做取樣，大數據所做的審計是每一筆資料都用電腦審查。輸入不但快而且很精確。

### 三、智能化且新一代的會計師業務

這次研討會展現了一張智慧化的會計數據思維應用框架，這張圖充分的說明了，目前會計師能做的業務幾乎都可以用電腦化來完成，另外在推動審計創新的業務上德勤會計師事務所發佈了企業的「第四張報表」。這所謂的第四張報表，業務都需要用非結構化設計來完成。這更進一步地說明了人工智能與大數據時代已經來了。



#### 四、會計界應有的創新與變革

既然會計師的工作有95%都將被新興科技取代，未來會計師業務將會受到大數據的影響。會計師應採更積極的方法來面對這個潛在的危機。國際四大會計師事務所，首先引進人工智能，來自動化處理非結構化的票據、合同和帳簿。安永、普華永道、也先後提出用人工智能技術。

使用人工智能自動化來做審計工作，不但可以精確可靠、高效反應的特點。為了降低我們的衝擊並發揮電腦能的作用，資料庫的設計就不能再採用傳統的關聯式資料庫，而是要改變成爲一個所謂的非結構化資料庫。

在這次的研討會，福州大學的許萍教授簡介德勤會計師事務所資所提出的第四張報表。這第四張報表大多是根據非結構化的資料，新增一張著重價值評估和風險管理的報表。

#### 五、參訪

除了上述的研討會，我們更參觀了福州世界文化自然遺產-武夷山。住的是國際級的威斯汀酒店，飯店在閩江河邊。雖然河水沒有我們淡水河乾淨，但兩岸的大樓非常的雄偉，每間大樓都設計LED燈，整體的觀賞環境非常的雄偉。

這次的旅遊爬武夷山的頂峰「山遊」，武夷山「一線天」也是非常的具有挑戰性，心臟不好的朋友可能沒辦法通行，還好本團團員大都很輕鬆愉快玩得很盡興。

#### 六、結語

這次研討會一行21人，在台灣省公會理事長田乾隆的領導下，讓會計師們大開眼界收穫滿滿，成功地完成一次很有意義的會計師科技學術交流，對兩岸的和平發展與學術交流積極貢獻著力量。





## 第18次閩台會計師學術研討會暨世界文化自然遺產～

## 武夷山參訪紀實

蔡淑真會計師

加入公會已達可列資深會員行列，但很少參加公會海外參訪活動，個人執業的女會計師須除忙事務所業務外，還要照顧家庭及小孩，總之可以找到很多理由告訴自己沒辦法參加公會活動，謝謝公會總幹事麗美的提醒關照，又有好朋友的邀約，得以參加公會9/18~9/22台閩會計師學術研討會暨福州及武夷山參訪五日遊，這真的是一次集學習、知性及感性之旅。

9/19於中國福州舉辦的閩台會計師學術研討會對於因科技發展對會計師行業發展所需面對的機會與挑戰有不少的討論，對會計師未來應有的新思維有相當的學習性；9/18下午及9/19上午參訪福州湧泉寺及三坊七巷及林則徐紀念館充滿知性；9/20~9/22搭高鐵自福州往返武夷山則是另一個體驗，且在武夷山上不管是走訪天遊峰、九曲溪竹筏漂流或穿越一線天等在在充滿無限的感性。非常感謝公會的用心與旅行社的不惜血本，旅行社帶團的美鳳除對每位團員有求必應照顧有加外，旅遊中每一餐都非團餐通通都是在地特色大餐，讓每位團員吃得非常滿足，郭主委雖忙著趕場但還是不怕麻煩準備好喝又難得的白酒讓大家吃喝盡興，佔盡天時地利人和的條件加上主事者的用心，留下一次令人難忘又非常有溫度的回憶。

參加會計師學術研討會之初，原不認為會有何收穫，但聽了台灣資誠聯合會計師事務所陳憲正會計師的科技的創新會計的改變，不覺從昏昏欲睡的狀態中驚醒過來，以下為陳會計師的演講內容：大數據（BIG DATA）創富區塊鏈（BLOCKCHAIN）是未來10年科技發展，大數據加上人工智慧（AI）及區塊鏈對產業的影響為何？會計界面臨科技發展所需的變革為何？財務機器人及稅務機器人已登陸中國，對會計行業的衝擊為何？日後低階會計及審計人員將被取代，會計人員要存活必須具備跨領域、創造力及溝通力三項特質，大數據科技下的審計將有下列的改變，（1）查帳方式將改變，由抽查改為透過母體分析進行深入查核，（2）引進數位工具及透過人工智慧（AI）提升員工效率及降低查核的時間，（3）透過審計雲平台，從查核底稿到查帳報告自動串接，提升

整個查帳效率等。甚至區塊鏈技術的使用，使函證資料導入雲端數位化技術及數位憑證簽章保護函證資料不被偽造及遺失。

接著的講者是福州大學經濟與管理學院的許萍教授，許老師提出當今科技大潮的主流為 A（人工智能）、B（區塊鏈）、C（雲計算）、D（大數據），人工智能下財務機器人逐漸興起，這意味著重複性高，不具戰略性的簡單財會工作將被人工智能取代。通過區塊鏈傳遞信息和價值能保障數據真實性和信息安全性，也能降低人工操縱會計數據的可能性。在雲計算下用戶端變得簡單化，僅負責數據輸入和讀取，龐雜的處理工作由雲（聯網的計算機群和數據中心）來完成，但這也存在信息安全隱憂，因存放在雲端的會計信息有可能丟失，繼而被非法使用和惡意篡改。大數據時代下實現信息快速共享，對會計師的職能需求也逐漸傾向於可以為企業提供經濟決策建議，為企業管理者提供準確的決策信息的管理會計人才。許老師總結說，會計師們必須不斷提升自身專業素質，努力向高層次人才轉型，才有利于保持自己的核心價值，另一方面，科技也將會計師從繁瑣重複的工作中解放出來，使得會計師更有精力去專注企業的戰略決策，為企業創造更多價值。

最後一場演講由廈門市致同會計師事務所（Grant Thornton）的合夥人胡曉明註冊會計師主講大數據對審計行業的機遇與挑戰，胡會計師提到大數據時代數據的應用是全數據模式，也就是不用交易抽樣而是採用所有數據，簡言之即樣本＝總體，大數據的簡單算法比小數據的複雜精確算法更有效，大數據強調相關關係，而不強調因果關係，相關關係可以幫助我們捕捉現在和預測未來，所以只需要關注“是什麼”，而忽略“為什麼”，以數據性思維來應用，大數據可用於發現舞弊及金融反詐欺，在審計中運用數據性思維，可以全數據查核，可以利用人工智能來搜索數據，尋找危機信號及透露真相的條款，甚至擴大數據審查範圍，審查其他來源的可用數據，因此大數據時代財務報告使用者對審計服務的廣度及深度可以有不同的期待，例如財務報告使用者希望審計對交易數據執行詳細審計，能準確偵查異常交易，迅速聚焦關鍵領域，挖掘出高風險事項，投資者希望審計人員能利用數據進行分析判斷，解釋企業的潛在風險，給出預測性前瞻性的建議等，甚至推動審計創新，如同德勤發布企業“第四張報表”等。胡會計師也提到大數據時代審計的發展趨勢，從事後審計方式向持續審計方式發展，從抽樣審計模式向總體審計模式發展，從單一審計報告向綜合審計成果應用發展，從審計證據的因果關係向相關關係發展，從精確的數字審計向高效的數據審計發展，從財務報表鑒證向大數據鑒證發展等等。所以大數據藍海成為會計師事務所競爭的藍海，大數據時代呼喚創新型審計人才。

本次研討會係由福建省註冊會計師協會主辦，中方參加會議人員均是中國註冊會計師，故講題對審計及註冊會計師的未來發展、需面對的危機、可能有的機會及應有的調整著墨甚多，本次研討會雖點出日後會計師產業應面對的課題，但因台灣的會計產業規模小且客戶又多是中小企業，所需

的服務模式又多為會計、稅務、法律及人事管理法規等相關類似統包服務，故兩岸在中小型會計師事務所業務發展的方式及所處環境非常不同，台灣中小型會計師事務所（以下稱中小事務所）通常資源不多，高端人才幾乎沒有，客戶所需要的服務又多屬日常會計稅務工商登記事項，對於未來科技發展所應因應及如何轉型的課題，其實是非常弱勢的，我想這幾年公會不斷引進評價、鑑識會計、信託及仲裁等課程，除有感於社會有需求外，更重要的應是引導同道做某些轉型吧，只是前項業務均須了解產業知識及實務外，有些另需購買資料庫及運用尖端的電腦科技，恐也非一般中小事務所敢勇於投資的，信託部分則仍待社會在服務付費觀念更成熟，且習慣將財產授權他人管理，受託人在法規上權責相當，又可得到合理的報酬，才有足以發展的條件，但不管是否轉型，企業服務還是最重要的，也才是所有業務最佳的來源，科技繼續發展下，憑證均電子化、數位化且無紙化，帳務的基礎工作將被取代，應是指日可待；另稽徵機關資訊資料庫愈來愈完整，大數據的運用及人工智能發展能力愈來愈強，雖無法如中國的金稅三期，但對稅源掌握及查核資源的整合能力也愈來愈精進，雖然中小事務所無法在大數據及人工智能等新科技上投入太多資源，但建議同道應深入了解產業的專業知識，瞭解客戶在經營上的痛點，協助客戶控制經營上及稅務上的風險，以客製化的服務及有限的科技資源，因應大數據及人工智能發展下的會計產業。

9/18一下飛機我們就先到進山不見寺，進寺不見山的福州湧泉寺，湧泉寺是閩刹之冠，環境相當幽靜肅穆，雖剛下飛機但走起來卻非常舒服，一點也不感到疲倦，寺前兩側各有一座千佛陶塔是鎮寺之寶，看來頗有歷史的，最後來到充滿菜香的香積廚，極盛時期的湧泉寺據說有1500多位僧人，看到當初燒飯的大鐵鍋看來所聽不虛。9/19早上我們一行人到福州三坊七巷及林則徐紀念館，來到林則徐紀念館後，才了解福州人對林則徐的敬仰及崇拜，也才知林則徐除了禁鴉片的膽識外，不但為人剛正清廉，本身也是多才多藝，除在伊犁治水也製作大砲又翻譯海國圖誌，難怪自毛澤東到目前的中國領導人都特別到此致敬。9/20一早我們就趕往車站坐合福高鐵前往武夷山，要提醒大家的是車站會做行李檢查，我的大行李箱中有一把很小很簡易的水果刀都被找出來沒收，所以火車站安檢的嚴格程度直逼機場。火車約一個多小時就到武夷山了，交通真的是又快又方便，這幾年中國鐵路運輸系統的進步及普及性真的令人驚嘆！

武夷山在1999年被聯合國教科文組織批准列入“世界遺產名錄”，成為世界文化與自然“雙遺產”，也是中國第一批國家重點風景名勝區，武夷山山不高卻有高山的氣魄，水不深也集水景之大成，奇峰險峻、碧水潺潺、幽谷險壑、古樹參天，所有美景正是我這位山痴所期待的。另外值得一提的是，武夷山自然生態豐富常雲霧繚繞，所以可種出茶中之王大紅袍，但我因擔心喝茶會影響睡眠，故不常喝茶也不精茶道，就辜負了這茶王大紅袍了。在武夷山中我印象較深刻的就屬攀登人稱“不登天遊，等於白遊”的天游峰、在最美的溪流九曲溪竹筏漂流及穿越最窄之處僅30公分



的一線天；天游峰海拔僅408.8公尺，但有880多個台階，前山的道路為階梯，需靠腿力往上攀登，但沿途風景秀麗壯觀，若想節省腿力又不想白遊，可選擇坐轎子前往觀景台，但同道們都選擇結伴自行攀登，可見大家都具有不畏辛勞接受挑戰的精神，且都懂得健康養生之道，所以也都經得起天游峰陡峭爬坡的考驗，攀越天游峰後我感到非常過癮，風景真的非常美及有特色，且登頂時滿滿的成就感，此時的興奮真的是筆墨無法形容。9/21早上搭竹筏暢遊九曲溪，還好導遊已先建議要給竹筏師傅小費，風趣幽默的師傅就會使出法寶，盡其所能介紹沿途風光，且會特地講些詼諧逗趣的順口溜，我們這個竹筏的隊長是蘇淑惠會計師，她希望給組員有個歡樂的時光，不只為大家準備魚飼料，還為我們這個竹筏加碼給團體小費，所以我們就非常幸運的一路笑到目的地，譬如師傅介紹雙乳峰就說那是“先生的需要，女士的驕傲，小孩的最佳飲料，領導墮落的圈套”介紹沿途的岩石就說“到北京看磚頭，到上海看人頭，到西安看墳頭，到河南看光頭，到武夷看石頭”總之大家眼看美景，耳聽有寓意又好笑的順口溜，坐在竹筏上又新鮮又舒服，就這樣度過一段幸福的時光。9/21下午我們到訪一線天景區，這是我遇到最像一線天的洞穴，走起來真的很刺激，深刻的見識到這一線天的窄、陡、黑、濕；一線天的岩洞內很陰暗幾乎伸手不見五指，大家只好打開手機的電線筒，但效果有限，碰到狀況只能彼此互相大聲提醒，洞內狹小又不能撐傘，裡頭還有不少的蝙蝠棲息，進入洞穴內，就一股好刺鼻難聞的味道(蝠氣和蝠糞)，且部份岩洞非常狹窄，寬度不到30公分，許多人都必須取下背包側身通過，所以如果身材太豐滿的人，很可能卡在岩洞裡進退兩難，有同行的眷屬已到屆齡退休年紀又有點豐滿，但非常有勇氣，沿路上只聽到先生不斷關心及提醒，果然到了最窄的地方，背包及人卡住了，但大家不斷的加油鼓勵，卡住的人冷靜地找各種方法終於過關了，大家也熱情又開心拍手歡呼，人性最美最動人的地方在此呈現，同心齊力真的是最能振奮人心了。

寫到這裡依稀可見當時大家玩在一起，吃在一起，快樂在一起的景象，尤其在9/21下午回到登山口前大家同心齊力幫助及鼓勵一位在中國遇到困難的越南少婦，晚上大家齊聲為兩位資深會計師慶生，大家的感情真的濃得快要化不開了，當然這次參訪活動就在大家就像一家人的氣氛下畫下句點，在此也要呼籲同道多參加公會的海外參訪活動，既可學習又可與同道經驗分享及交流，不管是專業、事務所業務發展、事務所管理、健康管理、人生在生命或生活上議題等，同道都是您很好學習及借鏡的對象喔。



# 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

本會黃奕睿理事長出席107年10月8日107年度資深暨年長會員聯誼餐會，應邀致詞並頒獎。



107年10月11日本會拜會金管會顧主任委員立雄。



107年10月24日本會拜會中小企業信用保證基金蔡董事長憲浩。

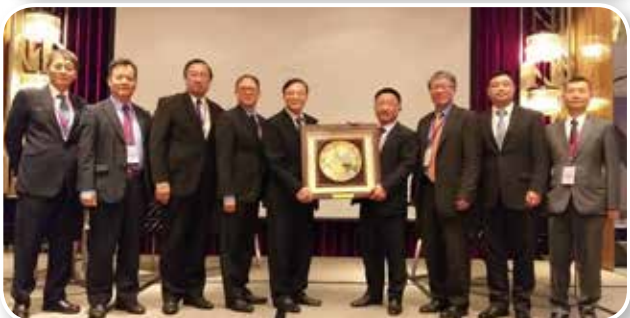


107年10月31日與北美華人會計師協會餐敘。↓↘





107年11月02日本會黃理事長奕睿主持五公會、北美華人會計師協會及馬來西亞會計師公會「2018國際租稅論壇」。



11月21日上午國際會計師組織ACCA來訪，商談雙方互認部分持續進修學分之協議，及有關合作議題之討論。



黃奕睿理事長(中)、北市公會吳漢期理事長(左)、戴興鉦主任委員(右)，與ACCAACCA東南亞及紐澳區策略主管周俊偉先生(左二)、ACCA香港區事務總幹事鄭維雋女士(右三)、ACCA香港區業務及教育發展主管廖可欣小姐(右二)於會議後合影。



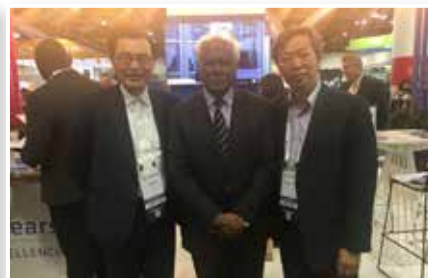
107.11.5-8. 2018年國際會計師聯盟(IFAC)世界大會(WCOA)，全聯會及各公會代表組成代表團，前往澳洲雪梨參加大會。



台灣代表團全聯會國際事務委員會戴興鉦主任委員、省公會郭聰達主任委員、北市公會吳漢期理事長、朱瓊芳會計師、唐頂舜會計師等代表(由右至左)，於會場合影。



全聯會國際事務委員會戴興鉦主任委員、北市公會吳漢期理事長、省公會郭聰達主任委員於2018世界大會會場。(由左至右)



北市公會吳理事長與全聯會戴主任委員(右)，與國際會計師聯盟(IFAC)CEO Fayezi Choudhury先生合影。



國際事務委員會戴主任委員(右)與台北市會計師公會吳漢期理事長，於會場合影。



台灣代表團與ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) 大中華區代表Jane(中)，於會場合影。

亞太防制洗錢組織 (APG) 11月來台，進行第3輪相互評鑑，會計師團隊優異的表現令評審驚艷。



第一場評鑑由勤業眾信聯合會計師事務所代表受評。



第二場評鑑由資誠聯合會計師事務所代表受評。



第三場評鑑由宏桂吉盈會計師事務所代表受評。

為了提升會計專業素養及培育優秀專業人才，結合國內外產業需求，提早讓學生了解職場環境與方向，使其具備專業知識及實力，就業可立即上手，投入職場工作，本會辦理108年度「高級會計專業認證」、「高級審計認證」考試，報名日期自107年11月01日起至107年12月31日止，同時為提升本認證考試能見度，本會專業教育委員會委員，積極前往各大專院校，進行演講宣傳並與師生座談。



11月12日專業教育委員會劉嘉松主任委員(右)，前往嘉義高商宣傳會計專業認證。



↑/11月2日專業教育委員會劉嘉松主任委員，前往基隆商工演講



專教會顧問林寬政會計師，劉嘉松主任委員、李純真委員、林寬政顧問(由左至右)，前往雲林科技大學演講，協助宣導。



11月27日專業教育委員會黃崇益召集人(右)、周吟香副主任委員(左二)及蔡沅穎委員，一同前往嶺東科技大學宣傳高級會計專業認證。

11月27日專業教育委員會劉嘉松主委、卓志揚副主委、申秀英會計師、林士傑會計師，一同前往致理科技大學宣傳高級會計專業認證。

專教會林寬政顧問、劉嘉松主任委員、黃崇益召集人(由左至右)，前往鳳山商工宣傳會計專業認證。





# 臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

黃理事長榮任中華民國會計師公會全聯會第19屆理事長請辭本會理事及理事長，故於9月12日補選本會第27屆理事長由田乾隆理事長當選



第18次閩台會計師學術研討會



配合蔡易餘委員捐助嘉義老人食堂有愛活動



107.10.23與新北市稅務代理人協會送愛到新北市較偏遠學校發放獎助學金



和美是第一站巧遇扶輪社也來做活動





福連國小是洪明珠理事先生的母校全只有10位小朋友。



菁桐國小的展覽室



平溪因當天校外教學所以由主任代為接受，主任也安排了天燈大家也都寫了各自的願望再冉冉的往上飄。





## 會務活動集錦



2018國際租稅論壇



參加北美的餐敘晚宴



2018年海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇留影 2018.11.28



太平山二日遊 ↘





107.11.4南區稅務座會 省及中市公會理事長副理事長與局長們合影  
全體會計師合影



107年度財政部中區及  
台北國稅局路跑活動



財政部北區國稅局  
所得稅制優化方案  
講習會



107年9月12日會計教育向下扎根-蘭  
陽女中演講活動



107年10月26日輪值會計師講習會新北場

107年10月30日財政部北區國稅局汐止稽徵所座談會



107年10月2日會計教育向下札  
根-基隆商工演講活動

107年11月28日財政部北區  
國稅局新店稽徵所座談會



# 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



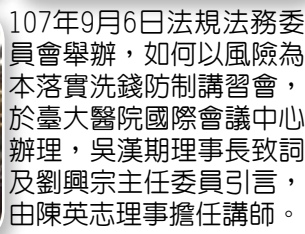
107年8月17日吳漢期理事長拜訪臺北國稅局文山稽徵所張郭皇主任。



107年8月17日吳漢期理事長拜訪臺北國稅局大安分局林曉琴分局長。



107年9月3日李坤明主任委員至中華育幼機構兒童關懷協會代表捐贈儀式。



107年9月6日法規法務委員會舉辦，如何以風險為本落實洗錢防制講習會，於臺大醫院國際會議中心辦理，吳漢期理事長致詞及劉興宗主任委員引言，由陳英志理事擔任講師。



107年9月11日陳政廷主任委員接待湖北省內部審計師協會至公會參訪。



107年9月12日至木柵高工辦理認識會計師行業演講活動。



107年9月15日參加臺北國稅局中北稽徵所蔡素娟主任「動次一夏祭稅曲園遊會」活動，本會稅制會設攤及提供摸彩品。



107年9月15日參加臺北國稅局文山稽徵所張郭皇主任「2018悠遊月光下中秋團圓夜」活動，本會稅制會設攤及提供摸彩品。





107年9月20日會計審計委員會舉辦「如何撰寫中小企業「新式查核報告-修正式意見」講習會」，邀請徐永堅會計師擔任講師。



107年9月21日吳漢期理事長至臺北國稅局南港稽徵所拜訪陳廣猷主任。



107年9月21日吳漢期理事長至臺北國稅局萬華稽徵所拜訪邱麗寶主任。



107年9月22日參加臺北國稅局信義分局王錦煌分局長「統一發票推行暨行動Life園遊會」，本會稅制會設攤及提供摸彩品。



107年9月27日陳志光副理事長於台北市商業處舉辦「公司登記實務解析講習會」代表公會受獎及全體合影。



107年10月2日本會與財政部臺北國稅局大同稽徵所合辦「洗錢防制法及營業稅最新法令講習會」，吳漢期理事長、林雯瑛主任及全體合影。



107年10月2日本會吳漢期理事長至臺北國稅局松山分局拜訪蔡永峰分局長。



本會及省公會於107年10月8日假台北花園大酒店舉辦107年度資深暨年長會員聯誼餐會，本會吳漢期理事長頒贈紀念琉璃獎座予執業正滿35年之資深會員並合影留念，及全體理監事逐桌向資深會員致意。





107年10月9日與財政部臺北國稅局合辦「107年度國稅法規暨稽徵實務座談會」由吳漢期理事長及許慈美局長主持及會後餐敘合影。



107年10月12日公益公關委員會在格萊天漾大飯店舉辦「2018新進會員執業分享座談會」。



107年10月14日參加臺北國稅局中正分局萬美媛分局長「友情稅月活力社區統一發票推行暨「好厝邊」租稅宣導活動」，本會設攤及提供摸彩品。

107年10月18日稅制會與臺北國稅局南港稽徵所舉辦講習會，陳廣猷主任及講師們與會員合照。



107年10月23日李坤明主任委員至台北市婦女新知協會代表捐贈儀式。



107年10月29日假喜來登大飯店2樓瑞穗園舉辦「107年度會計師紀律論壇講習會」，由紀律委員會江主任委員忠儀致詞，本年度特別邀請陳富煒名譽理事長、陳志光副理事長及江忠儀主任委員主講。





107年10月30日「公司法修正重點寶藏蒐尋與商機剖析」講習會，本會劉興宗主任委員致詞，及邀請前經濟部中部辦公室視察王文士先生擔任講座。



107年11月2日新式查核報告下「委任書」及「客戶聲明書」撰寫及「首次受託-期初餘額」責任之變革(審計準則公報第63、64及66號)講習會，邀請徐永堅會計師擔任講師。



107年11月6日臺北市政府於台北遠東國際大飯店，舉辦「2018年臺灣-荷蘭循環經濟論壇暨交流媒合會」，會後荷蘭阿米爾市市長與臺北市產業發展局林崇傑局長與本會代表合影。



107年11月22日本會稅制會與財政部臺北國稅局內湖稽徵所合辦「會計師內湖區聯誼會」稅務座談暨聯誼活動，李孟修主委致詞，會員們聚精會神聽講。



107年11月18、19日福利委員會舉辦清境奧萬大賞楓二日遊，開心合影留念。



107年11月25日財政部臺北國稅局107年統一發票盃臺北場路跑活動照片集錦。



## ★高雄市會計師公會 活動集錦 I ★

107年9月28日 本會舉辦第14屆第1次會員大會，會中 張理事長 學志分享卸任感言：「任歇忽見豔陽天、兢兢業業已三年、輔佐得益理監事、群力伴我氣蓋仙、且看來路滿巫雲、左右副座最可欽、會務美女人稱羨、公會代代有人才。」並感謝第13屆全體理監事的支持，圓滿完成該屆之任務。



第14屆 張理事長 益順提到將以「精進、同享，需要你一起奉獻力量！」做為本屆的服務理念，讓理事、監事分工擔任各委員會的主任委員，共同成為會務推動的實際舵手。

107年10月10日 舉辦「與淨覺育幼相遇part·6 永安一日漁夫行」，邀約育幼院師生一起前往永安漁場認識石斑魚的生態及享用石斑魚大餐，報名人員相當踴躍。





## ★高雄市會計師公會 活動集錦Ⅱ★

107年09月09日 財政部107年統一發票盃路跑活動-高雄場，地點就在甫落成的衛武營舉行，美輪美奐的都會公園，非常適合休閒路跑，本會全力支持國稅局，共動員615人參與此次盛會。



107年11月21日 本會與財政部高雄國稅局合辦「107年度稅務聯繫座談會」，假寒軒國際大飯店舉行，雙方意見交流互惠，共計77人出席與會。





## ★高雄市會計師公會 活動集錦Ⅲ★

107年10月3日～10月31日 每週三，舉辦107年度租稅行動教室系列講習會，共計8堂課，邀請到財政部高雄國稅局長官授課，洪副局長 東煒擔任開場致詞嘉賓，報名人數相當踴躍，共計772人次出席。



107年10月12日、10月19日 本會舉辦107年度助理員訓練講習會，今年安排2天的課程，由專業教育及訓練委員會安排講師，講授「小型企業簽證工作底稿編製」之內容，共計38人報名參加上課。



107年11月30日 本會與國立成功大學合辦「2018會計實務暨企業管理趨勢展望論壇」，研討會邀請到知名事務所之會計師、財政部南區國稅局 盧局長 貞秀、成大教授，依個人的專業領域分享，內容豐富，讓與會者皆收穫滿滿。



## ★高雄市會計師公會 活動集錦IV★

107年11月10日～11月12日 2018年海峽兩岸及港澳地區會計師行業交流研討會，假澳門舉辦，今年本會由 張理事長 益順帶隊一行六人前往參加盛會。



107年11月27日～11月29日 2018年海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇，假中國深圳市舉行，張理事長 益順率領一行六人共襄盛舉。



## 107年12月～108年02月 活動預告

活動日期	活動概述
107.12.14	與義守大學合辦「2018鑑識會計實務研討會」
107.12.20	與高雄市政府經濟部發展局合辦「公司法暨公司登記實務講習會」
107.12.23	屏東瑪家·竹田休閒一日遊
107.12.25	會員執業意見交換與經驗分享座談會
108.01.22	春暖人間 愛心捐血救人公益活動
108.02.18	新春聯誼餐敘



## 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



107年8月22日本會上午九時假新光人壽大樓十一樓會議室舉辦「審計準則公報第五十九號及六十號修正式查核意見及查核報告中之強調事項段與其他事項段」講習會。



107年8月22日本會上午九時假新光人壽大樓十一樓會議室舉辦「審計準則公報第五十九號及六十號修正式查核意見及查核報告中之強調事項段與其他事項段」講習會。



107年8月29日本會上午九時假臺灣省會計師公會中區辦公室教室舉辦「非營利組織概論」講習會。



107年9月15日財政部中區國稅局民權稽徵所於臺中市西區草悟道舉辦小小孩萌萌Party Show租稅宣導活動。



107年9月26日本會與臺灣省會計師公會中區辦公室下午二時假新光人壽大樓十一樓會議室合辦「會計師如何因應洗錢防制」講習會。



107年9月29日財政部中區國稅局大屯稽徵所於立法院中南部服務中心舉辦巢箱彩繪・稅願有家e化載具護森林租稅宣導活動。





107年9月29日財政部中區國稅局臺中分局於TIGER CITY老虎城購物中心前廣場舉辦雙龍奪珠萬夫莫敵租稅宣導活動。



107年10月03日本會與臺灣省會計師公會中區辦公室下午一時三十分假臺中市潮港城國際美食館三樓(帝國B廳)合辦「會計師如何因應洗錢防制法」講習會。



107年10月3日本會舉行第三屆第二次會員大會。



107年10月07日本會與臺灣省會計師公會組隊參加「財政部107年度統一發票盃」路跑活動(台中場)。



107年10月07日本會與臺灣省會計師公會組隊參加「財政部107年度統一發票盃」路跑活動(台中場)。



107年10月13日財政部中區國稅局沙鹿稽徵所於臺中市大安國中體育館舉辦安農與稅・夢想稅月租稅宣導活動。





## 會務活動集錦



107年10月16日本會與社團法人中華民國會計師公會全國聯合會假新光人壽大樓十一樓會議室公司負責人及主要股東資訊申報平臺宣導說明會（台中場）。



107年10月16日本會與社團法人中華民國會計師公會全國聯合會假新光人壽大樓十一樓會議室公司負責人及主要股東資訊申報平臺宣導說明會（台中場）。



107年10月20日財政部中區國稅局豐原分局於豐原鎮清宮廣場舉辦無菸稅月・樂活健走暨防制菸品稅捐逃漏宣導活動。



107年10月20日財政部中區國稅局豐原分局於豐原鎮清宮廣場舉辦無菸稅月・樂活健走暨防制菸品稅捐逃漏宣導活動。



107年10月26日本會與社團法人中華民國會計師公會全國聯合會舉辦因應洗錢防制之模擬評鑑觀摩研討會（台中場）。



107年10月27日財政部中區國稅局東山稽徵所於大毅幸福教育基金會幸福講堂舉辦桌遊體驗稅樂趣租稅宣導活動。



107年10月27日財政部中區國稅局東山稽徵所於大毅幸福教育基金會幸福講堂舉辦桌遊體驗稅樂趣租稅宣導活動。







107年11月3日財政部中區國稅局大屯稽徵所於臺中市立長億高級中學舉辦「原」力滿點 無菸有勁暨防制菸品稅捐逃漏宣導活動。



107年11月3日財政部中區國稅局大屯稽徵所於臺中市立長億高級中學舉辦「原」力滿點 無菸有勁暨防制菸品稅捐逃漏宣導活動。



107年11月4日本會蕭珍琪理事長參加大台中醫師公會會員大會。



107年11月11日2018年海峽兩岸及港澳地區會計師行業交流研討會。



107年11月13日本會蕭珍琪理事長偕同郭聰達副理事長、楊松山常務理事及臺灣省會計師公會田乾隆理事長拜訪財政部中區國稅局局長及民權稽徵所主任。



107年11月13日本會蕭珍琪理事長偕同郭聰達副理事長、楊松山常務理事及臺灣省會計師公會田乾隆理事長拜訪財政部中區國稅局局長及民權稽徵所主任。





## 社團法人中華稅務代理人協會 知床祕境之旅~參訪日本國北海道稅理士會紀實

中華稅務代理人協會提供

中華稅務代理人協會107年度國外參訪，由張理事長清煌率本會理監事暨會計師及其親友，共計26名，於8月22日至27日，前往日本國北海道，並於8月23日上午參訪位於札幌市之北海道稅理士會。

參訪團員14名，一早九時準時抵達北海道稅理士會，受到該會副會長鈴木啟一、專務理事高山和德、國際委員會委員長淺利昌克、副委員長近藤勝美及委員佐佐木英子等人盛情接待。交流



北海道稅理士會交流會後合影

會於介紹雙方出席人員後，由我方張理事長及對方副會長致詞，該會副會長並代會長向我方致歉，因需代表出席於東京召開之全國性大會，故不克親自出席，委請副會長代為接待，並祝我參訪團在日本一切順利。緊接著就我方提出之議題加以討論，道出雙方國家之異同，過程熱烈、賓主盡歡，

只可惜時間有限，在雙方互贈禮物，並合影留念後，互道再見，我方亦誠摯邀請該會來訪，促進彼此交流，結束後日方所有與會人員，更列隊站在遊覽車旁揮手歡送，令全體團員無限感動。

結束參訪重要任務後，接著輕鬆的知床祕境之旅就此展開。首日下午抵達後，先遊覽大通公園，接著逛「狸小路」商店街，大家於土產店把欲購回國伴手禮一次購足，商家更發揮服務精神，幫顧客打包裝箱。



行程中前往「富良野富田農場」，欣賞季節花卉，一大片花毯呈現眼前，風景如詩如畫，更品嚐其特產薰衣草冰淇淋及香甜哈密瓜；於層雲峽見識到垂掛的夫妻瀑布-流星瀑布及銀河瀑布，在「天都山流冰館」，體驗-19度C的酷冷，淺嚐流冰所製之汽泡酒；造訪世界遺產「知床國立公園」，漫步於美麗步道，欣賞知床最原始的自然風貌。晚上於阿寒湖游船，參加當地愛奴部落舉辦之「夏希灯活動」，人人將心願寫下，與小燈一起旋入圓球中丟入湖中，一顆顆綠球燈漂浮於湖面上，將夜色點綴得更為亮麗。於北狐觀光牧場見到北海道代表的動物-北方狐狸；標津鮭魚館，了解參觀鮭魚由誕生到回歸的過程；阿寒國際丹頂鶴中心，欣賞北海道道鳥-丹頂鶴…等。

行程中，大家於車上談天說笑，還舉辦了歌唱大賽，晚上更夜夜溫泉，消除一天舟車疲勞，餐餐飽食豐富自助餐，尤感謝張理事長攜帶為紀念民國100年，金門酒廠特製之國宴金門高粱酒，幾乎每日午晚餐均可小酌，一解大家離家之鄉愁。行程尾聲，張理事長感謝各位會計師及親友熱忱參加本次參訪活動，讓此團成行及圓滿結束，更徵詢大家意見，預定108年國外參訪時間及地點，期待明年再相見。







# 社團法人中華稅務代理人協會

## 「宜蘭福山植物園」悠遊記

中華稅務代理人協會提供

會計師是法定稅務代理人，本會為鼓勵會員放鬆心情、品味自然，繼去年與中華民國會計師公會全國聯合會(下稱全聯會)合辦「想念S' nun拉楠~烏來福山部落悠遊行」後，特於本(107)年7月20日，再次合辦「宜蘭福山植物園」一日悠遊活動。

參加活動人員，一早齊聚中正紀念堂捷運站出口，請張理事長清煌及劉副理事長嘉松率團，分搭兩輛遊覽車，直上五號國道，在欣賞國道風光中，不知不覺已至宜蘭員山公園，復再換搭小巴士，前往主要目的地-「宜蘭福山植物園」；因植物園嚴格管制每日入園人數，爰經抽驗參加入員名單無誤後，眾人方魚貫進入園區。



(張理事長清煌率領劉副理事長嘉松及全體團員-福山植物園入口處合影)





本次甚幸運，商請園區之資深志工，擔任導覽，陪同團員漫遊園區，沿途詳細介紹園區自然生態，及台灣林業之現況，全體團員一方面沉浸、吸納清新氛多精，一方面汲取更豐富之自然生態知識，真是身心兩相宜；在漫遊園區途中，有人發現嬉戲之山羌、群聚倒掛於涼亭之蝙蝠…等等野生動物，足見園區保育成效斐然。因配合園設施，午餐採享用「吃飯皇帝大之福隆便當」，在以大自然天地為伴侶，享受徐徐涼風中，體會另類用餐之樂趣。



(福山寶庫-福山植物園中聆聽資深志工導覽)

悠遊福山植物園後，離園趨車參觀位於員山鄉枕山村之「老媽媽手工黑豆醬油」站，因現今社會特別注重食安問題，其標榜醬油及相關產品，皆屬純天然手工製作，是以深得團員喜愛，而爭相採購人手一袋。

眾人手拎安心之天然食品，徐步聊天至風景如畫之宜蘭員山鄉望龍埤，此處為電視劇「下一站幸福」之拍攝景

點，其湖光山色，倒影如詩，是以團員們或漫步欣賞鴛鴦戲水，或享用湖濱之清新咖啡，徹底暫別忙碌之步調，倘佯午後之悠閒時光，相互祈願幸福滿滿。

傍晚時分，抵達員山鄉枕頭山上之山頂會館，享用象徵團圓之圓桌晚餐，席間請張理事長清煌偕同劉副理事長嘉松，詳細介紹及感謝參加本次活動團員後，率領中華稅協理監事及全聯會公共政委員會委員，與各桌團員舉杯暢飲，氣氛和樂溫馨。餐後，適逢華燈初上，大家登上餐廳頂樓，欣賞蘭陽平原近程之美麗夜景，遠眺海天一色之矇矓遠景，為今日活動畫下完美句點。

