

# 會計師



季刊

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



誠於中 形於外 -- 非典型政治人物

～專訪施義芳立法委員

個人匯回海外資金解釋令規定

談企業 107 年度財報及稅報之查核簽證

納稅者權利保護法施行後對稽徵實務之影響

278

2019年03月出版



# 春暖人間 六師愛心捐血活動

108年度六師(會計師、醫師、律師、建築師、牙醫師、中醫師)愛心捐血活動，於108年1月22日舉行，活動當天上午於台北市瑠公公園召開記者會，包括本會劉昇昌副理事長、高雄市會計師公會張益順理事長、台北市會計師公會陳名譽理事長柏華、陳麗琦副理事長多位理監事出席參加；中華民國醫師公會全國聯合會周慶明常務理事、王



建人副召集委員，中華民國律師公會全國聯合會林瑞成常務理事，中華民國全國建築師公會鄭宜平理事長、蕭長城常務監事、于淑婷常務理事、黃秀莊雜誌社社長，中華民國牙醫師公會全國聯合會王棟源常務理事，中華民國中醫師公會全國聯合會陳旺全理事長等，均出席支持本次活動。本次愛心捐血活動，共募得4,443袋愛心捐血，參加民眾達2945人。



108年2月11日經濟部加工出口區管理處黃文谷處長(左三)拜訪公會，並與全聯會法規法務委員會陳志光主任委員(左)、廖婉清副主委(左二)、李盈瑩副主委(右二)、呂雅裕執行長(右)、楊永成秘書長(右三)合影。





# 2019 第1季

# CONTENT



封面：感謝吳宗儒先生提供攝影作品「春之武陵」

## 第278期 會計師季刊目錄

**發行者** 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會  
**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.roccpa.org.tw  
**電話** 886-2-2392-5077 (代表號)  
**傳真** 886-2-2397-2573  
**設計印刷** 雅新彩藝有限公司 02-2247-7654

### 專訪

- 02 誠於中 形於外 --非典型政治人物  
 ~專訪施義芳立法委員.....智庫服務委員會第二組

### 財政專欄

- 09 個人匯回海外資金解釋令規定.....蔡博聿  
 11 個人匯回海外資金應否補報、計算  
 及補繳所得基本稅額相關證明文件參考表  
 個人匯回海外資金應否課稅分析流程圖.....財政部  
 16 營所稅申報 留意財稅差異  
 綜合所得稅結算申報常見錯誤類型分析.....財政部北區國稅局

### 稅務財務

- 19 談企業107年度財報及稅報之查核簽證.....張德心  
 28 納稅者權利保護法施行後對稽徵實務之影響.....王綉忠  
 35 納稅者權利保護法第7條租稅規避免罰之規定探討  
 一以Uber案觀察為例.....葛克昌  
 44 大陸地區企業重組所得稅法律制度的現況與問題  
 ---基于稅法基本原則角度的考察(下).....李剛

### 公司法

- 56 論家族公司與董事自身利害關係.....陳文炯 潘思璇

### 財務金融

- 59 庫藏股與資金成本等相關議題之研究.....游智惠

### 執業經驗分享

- 65 會計師實務：  
 簽證業務指引作業與管理.....台灣省會計師公會執業指引小組 彙集

### 品味生活

- 75 穿出職場競爭力.....鄭德音

### 國際交流

- 79 杭州遊記.....黃彥樺

### 會務活動集錦

- 84 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  
 88 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供  
 93 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供  
 98 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供  
 102 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供



# 專訪

## 施義芳立法委員

智庫服務委員會第二組



黃奕睿理事長(右四)、施義芳立法委員(右五)、施淑惠主任委員(左三)、黃麒紘副主任委員(右三)、成昀達委員(左)、吳宏一委員(右二)、阮瓊華委員(左二)於專訪後合影。

## 誠於中 形於外 ～非典型政治人物

### 緣起 /

維基百科是這樣介紹施義芳立法委員：臺灣土木工程界人物，生於彰化縣，曾任臺灣營建仲裁協會理事長，現任中華民國土木技師公會理事長、民主進步黨工程專業不分區立委，代表苗栗發聲；也在嘉義、彰化設有服務處。施義芳加入立院財委會，審查財金預算，關注公共建設，特別是前瞻基礎建設計畫、都會公寓都更全面啟動、危老屋加速重建等。

2016年高雄美濃地震造成台南市永康區維冠金龍大樓倒塌事故，施義芳在事件發生當下旋即與國家地震工程研究中心相關專家學者會議研商災後處置，並指示公會需為參與救災技師投保勘災意外險，……，而後並由全聯會動員土木技師以24小時輪班方式參與災變建物拆除的結構安全判定與受困民眾的救援工作。

由上開介紹，可以初步了解施委員專業技術職業生涯歷程及成就，但為更認識現實生活中的施委員，智庫服務委員會第2組委員，今(108)年2月特別安排一場面對面訪問，更進一步了解施委員溫暖真實面。本次專訪由全聯會黃奕睿理事長、智庫服務委會施淑惠主任委員、黃麒紘副主任委員、成昀達委員、吳宏一委員、阮瓊華委員共同參加，將近2小時會談，仍有意猶未盡之感，謹就訪談內容摘敘如下：



## 一、為讓大家對委員有更進一步認識，可否請委員簡單介紹自己成長背景，並談談您從政的經歷。

談起童年往事，委員眼睛閃閃發亮，他表示家中有六個小孩五男一女，身為長子難免要分擔照顧弟妹，幫忙家務，如同鄉間很多頑皮小男孩一般，懵懵懂懂成長；60年代的彰化鹿港，當時的台灣社會，經濟尚未發展，鄉下孩子生活在大自然懷抱，由天地萬物滋養成長，在那個物質環境相對匱乏的年代，玩具簡直是奢想，但因為生活貧乏，所以孩子們都學會應用生活中各種隨處可取得的素材，加上天馬行空想像力，自行創造出玩具，現在小孩應該無法想像：如何用一個廢棄奶粉罐，加以巧思就可以作出有趣的燈籠；野外捕捉蜻蜓、金龜子，還有利用誘餌設下陷阱成功捕捉小鳥等等，充滿活力的童趣，是委員調皮卻樂趣滿滿的童年生活。施委員表示國小、國中階段他的功課表現並不好，但是隨著年齡增長，懵懂小男孩逐漸開竅，增長智慧與思考能力，對自己人生開始有想法，頓悟讀書的重要性，決心要認真讀書！雖然以前功課不好，但是小小心靈認為只要比別人更努力，一定可以翻轉人生；加上父母親、家人、師長鼓勵與支持，以及自己努力不懈，小樹茁壯長成一株大樹，成為他人遮風避雨的依靠與社會職場的專業人才。對照多年後的今日，在我們眼前，是一位意氣風發，關心

民生議題、公共利益、為民喉舌的立法委員，擁有土木工程博士專業背景、擔任土木技師公會理事長長達十五年，不難想像施委員是經過多少努力與奮鬥，才能達到今天的成就。



從政的歷程也是人生另一次轉折，偶然的機會成就今日；施委員表示身為土木技師，自79年加入土木技師公會後，經常看到許多公會幹部們綁著白布條為建築法第13條修正在街頭抗爭，但並沒有深入接觸。一直到88年第一次參與台灣省土木技師公會選舉並擔任幹部後，才了解土木技師執業工作環境多麼不平等，公會裡擔任幹部的技師前輩為捍衛土木技師的工作權而不斷努力爭取公平合理的待遇，箇中辛苦局外人無法體會；在公會幹部歷練後，施委員於93年當選台北市土木技師公會理事長，逐步萌生想法，希望社會大眾對「土木技師」職業有具體概念。因緣際會





黃奕睿理事長(右二) 黃麒紘副主任委員(右)與施義芳立法委員(左)進行訪談。

下與當時游錫堃主席相識，其後受邀參加政黨，當時身為公會理事長的施委員幾經考量決定加入民主進步黨，當然土木技師公會內部會有不同聲音，有些土木技師認為公會應該保持中立不涉入政治，但施委員有獨到見解，希望秉持政治中心理念，帶領土木技師公會接觸政治，因為政治就是管理眾人之事，而土木工程所從事的建設正也是服務眾人的生活環境，使其更安全更進步。他曾三次獲民進黨提名不分區立法委員，直到105年順利當選第九屆立法委員，踏入政治領域，也開展與以往截然不同的生涯。

## 二、委員是土木工程背景，在進入財政委員會，如何調整適應不同領域的職務？

施委員表示，進入財政委員會也是因緣際

會，誤打誤撞，對工程背景出身的他，進入財政委員會儼然是一項高難度的專業領域，但施委員秉持面對它、接受它、克服它的心情，接受人生新挑戰；相較於現今施委員在立法院能夠侃侃而談，以專業姿態精闢入理質詢問政，背後其實有著不為人知的辛苦。所謂隔行如隔山，委員表示對於財政金融，雖然平日有所涉獵，但國會殿堂，質詢問政必定要充分全盤了解法案緣由及影響，融會貫通後，方能言之有物，切入重點，而且立法委員發言與質詢，也是全民關注焦點，受全民監督，每一次發言，代表立法委員是否用心問政；因此，施委員一開始自費聘請專業顧問上課，加速了解各種不同領域法案及立法院生態，時間長達2年之久，秉持專業人士對專業智能的用心，充分發揮在問政這門學問上。雖然施委員雲淡風輕笑談這些往事，還打趣笑說，剛開始



前10天最辛苦，因為每一個議題都不熟悉，環境也陌生，每天戰戰兢兢生活，睡不入眠、食不

果；所謂「台上一分鐘，台下十年功」，看諸位立委在質詢台上揮灑自如，應該都是下過苦功的

成果。

每一個成功的故事都引人入勝，施委員今日的成就，其背後辛苦與用心也令人折服。期待每一位政治人物都如此戰戰兢兢堅守自己的崗位與任務，而不是打高空與口水戰，將是全民之福，也對國會更信賴，立法品質更有信心。



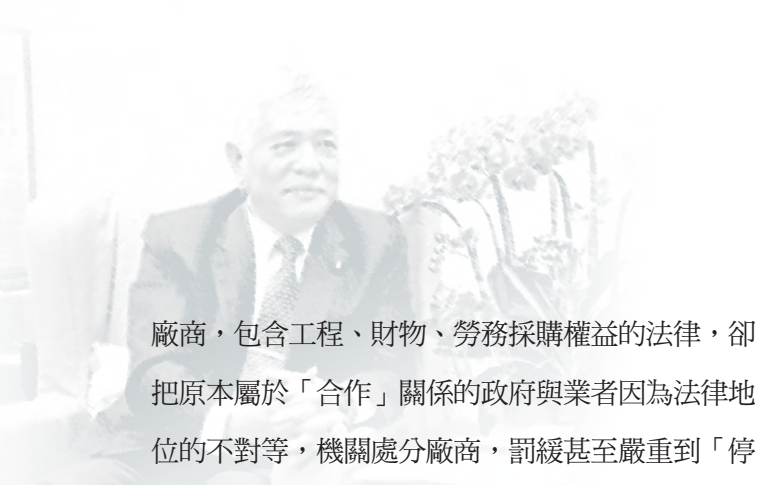
施義芳立法委員接受智庫服務委員會訪談。

知味，還曾經關門自問為何擔任立法委員一職？這般辛苦所為何來？為何離開舒適圈，踏入另一個全然陌生辛苦的職場？所有一切都必須重新學習，但是委員應該心中有給自己答案，今日才能有一番不同以往領域的成就；施委員提到另一往事，他表示剛進入立法院還曾徵詢友人意見，要如何扮演好立法委員一職？友人建設性告知「時間」、「學習」、「與人好好相處」都是初入國會殿堂要做的功課。時至今日，近三年立法委員生涯，經過孜孜不倦努力學習，已經能夠掌握立法院的節奏與脈動，也能充分執行立委職務並發揮功能。當然都是一點一滴經驗與努力累積成

**三、委員的專業背景是土木工程，這項專業對您問政應該更有幫助，尤其關乎民生經濟、國家建設的公共工程，更需要借重您專業替人民監督，請委員闡述您在立法院推動法案重點及理念。**

立委最重要任務之一就是提案，在立法院網站資料上，施委員領銜的法律修正案已經高達89案，從105年進到國會就立即提出政府採購法部分條文修正案，這關係到全國數萬家承攬政府標案的





廠商，包含工程、財物、勞務採購權益的法律，卻把原本屬於「合作」關係的政府與業者因為法律地位的不對等，機關處分廠商，罰鍰甚至嚴重到「停權」一年或三年剝奪工作權規定，讓許多不慎違規(違法)的廠商的所有員工都一起受累，施委員在業界已經聽到太多不平之鳴，所以上一上任就馬上提案修法，並促成公共工程委員會研提對案，幾經努力，終於快要完成三讀；另外基於工程專業，考量台灣老舊建築物高達數百萬棟，而台灣又位處地震帶，居住安全關係著民眾的生命財產，所以他也提出「都市危險老舊建築物加速重建條例」積極參予立法討論，該法案在106年4月25日三讀通過並經總統公布施行，為台灣全省各地老舊建築物重新找到補強或重建的新生機，更重要的是民眾的生命財產安全得到保障。除了工程專業提出的法案外，施委員也針對貨物稅條例、海關進口稅則修正以及再生能源發展條例、冷凍空調業管理條例等等相關民生需求的議題提出修正案，內容不受侷限，只要攸關民生經濟、產業環境提升，社會安全防護網等都是委員關心的領域。

#### 四、請問委員最關注的公共利益議題為何？

「涉及多數人的福利就是公眾利益」，施委員為這題目下一個言簡意賅的註解，作為非典型的政治人物，委員表示不論立法委員身分是區域或全國不分區，只要用心，都可以為民謀福利。

施委員表示，身為執政團隊的一員，他比較喜歡解決民怨問題，與民眾生活息息相關事情，他都願意聽取民眾意見並協調或建議行政單位改進，如果是因為法律設計不夠周延就提案修正，這幾年下來累積的陳情案以及解決的問題，不僅減少許多的衝突更讓他因此結交更多的朋友，包括貨運業同業公會、食品公會、電器公會，還有許許多多個案的陳情人。其中有一位養雞鴨的農民，因為申請畜牧場手續太過繁雜，委員特別請助理幫他修改計畫書、送審等等，一步一步解決，讓這位鄉親感激不已，事後每逢過節這位鄉親都會送來雞鴨為辦公室加菜；這些因為做好服務的感恩回饋故事，點點滴滴都成為委員心中滿滿的動力來源。由於長期擔任民間社團組織領導者，讓施委員更具有同理心，能夠看清問題所在，切中要點解決，也因為觸角多了，發現更多需要改變的地方，服務社會的熱忱催促著他每日不停歇的工作，相較之前的土木技師專職，工作量不可同日而語！問他最關注的公共議題為何？在專業部分當然是目前政府正推動的桃園機場第三航廈興建工程以及彰化離岸風電計畫案，因為建設是國家進步的基礎，為了台灣更好的未來，需要專門技術人員貢獻所學一起奮鬥；而在立委職權上，他將重心放在建立租稅公平與社會安全的議題上，所以施委員會嚴格監督政府公共工程的進度及品質，並會積極推動包含貨物稅條例、海關進口稅則修正、兒少法、酒駕加重刑責等法案。



## 五、目前全球經濟景氣略見低迷，臺灣整體經濟環境更加嚴峻，如何藉助公共工程建設，提振內需，促進經濟發展，請問委員看法？

施委員表示：政府每投資一塊錢做公共建設，理應能帶動倍數或數十倍的經濟活動，但是因為制度面及環境問題，無法達到預期的效益。舉例來說：政府機關因為制度僵化或法令不符現代社會需要，公務員「自保」心態作祟，造成「多做多錯、少做少錯、不做不錯」的惡性循環，更消極者只想安穩等退休；另外，為了防弊，訂定事後稽核制度，更是影響公務機關處處刁難廠商的恐怖機制！許多的工商團體都對政府提出建言，所以政府採購法一定要修正，要改善政府機關與民間廠商的關係，這是跨出穩健的第一步。

此外，選舉也是影響因素之一，頻繁的選舉活動造成人民之間對立，社會氛圍緊張，經濟停滯不前，不同執政黨派相互掣肘，影響經濟成長，如何理性溝通、建設性的討論以及團結合作是各政黨間需要更努力的地方。

第三，借鏡他國經驗。台灣是是個很小的海島國家，受限天然環境，發展經濟需要更有效率的政策。施委員以日本為例，台北與東京的鐵道發展規模相差約200年，因為日本是採取國營與私有鐵道合併經營，公私合營的軌道經營開發模式有助於路網快速發展，透過結合各站商業據

點，不僅便利鐵道大眾交通系統，便捷的交通網也能帶動觀光發展，活絡經濟。目前台灣鐵道都是國營事業，相較之下，限制多，發展也比較僵化，如果能夠借鏡日本鐵道經營模式，強化鐵道開發，建置完整便利大眾交通系統，才能吸引更多國內外旅客前來觀光旅遊，對於天然資源貧脊的台灣，如果能藉由觀光產業注入活水，對於提振經濟將大有助益。此外，施委員提出新觀點，認為應著手推動環島高鐵，因為高鐵不僅有快捷、高運量功能，更能夠滿足觀光旅遊以及醫療救災需求。環島高鐵是未來現代化進步台灣的願景，台鐵可以成為輔助的替代選項，也將會因此受惠而改善營運。

## 六、請問委員對未來政治生涯規畫？

談到政治生涯規畫，施委員說「隨緣」是他一貫的態度，凡事不強求，但要求自己做好最佳準備，對於目前職務和事務全力以赴。施委員雖然是不分區立法委員，但他長期關注公益，特別設立四個服務處，包括故鄉彰化鹿港、工程界高屏服務中心、雲嘉南服務中心、苗栗聯合服務處等地區，施委員認為這是可以直接為鄉親做事的方法。不僅全心幫民眾解決困難，施委員更號召捐助愛心米義行，在107、108年度連續發放超過一萬公斤白米濟助弱勢民眾，購米經費由委員、會計師公會及委員朋友贊助，甚至還發生愛心米已經發送完畢，仍有鄉親到場，服務處同仁就直



接到超市購買，送給弱勢民眾，不捨經濟困難的鄉親失望，對民眾而言，這是直接而具體的協助。沒有高調的口水，沒有信誓旦旦而無法兌現的選舉支票，卻有暖暖的關心與協助。

談到未來，施委員有自己的願景與理想，他表示台灣是我們共同的國家，在這塊土地上的人民應該要團結一致，雖然因為不同政黨的屬性會

## 七、請問委員，您擔任技師公會各項職務多年，擁有豐富經驗與視野，對於同樣屬於專門職業團體的會計師公會，可否提供您的建議，以供本會參考提升公會的發展及發揮公會功能？

曾經歷任台北市土木技師公會、台灣省土

木技師公會、臺灣營建仲裁協會等各兩屆理事長。現任中華民國土木技師公會全國聯合會及高雄市土木技師公會理事長的歷練，施委員對於專門職業團體擁有豐富領導經驗，對於公會經營，他提出建議：認為政治可以改善人心、提升人民生活品質、整合國家、健全制度；關心政治並非壞事，只要將之導為正向，有堅定中心思想，政治就不是讓



施義芳立法委員與本會黃奕睿理事長(中)，及公會理監事於愛心贈米活動合影。

有不一樣的政治主張，但是只有國家存在才能談理想、談發展。他會盡全力在立法委員這個職位上為多數人的利益打拼，爭取民眾對政府最大的認同與信任，維護台灣的民主價值，讓台灣永續發展，人民生活更幸福。

人避而遠之的事。

施委員中肯建議，公會不要被社會定位為利益團體，但要有政治的中心思想，朝正向發展，為全體會員謀福利，培植新生代人才，公會經營理念才能世代傳承，永續經營發展。

# 個人匯回海外資金解釋令規定

作者 / 蔡博聿稽查 財政部賦稅署

## 壹、解釋令作成背景

近年來國際稅務合作及反避稅浪潮興起，美中貿易戰線不斷延長，不少長期在海外發展的台商為減輕企業所受衝擊，開始調整全球投資營運布局，回台投資成為重要選項之一。為避免台商誤以為個人匯回海外資金投資，會全部被視為海外所得課稅，財政部於108年1月31日發布解釋令，明確規範個人匯回海外資金不用課徵所得稅的態樣，並規定相關認定原則與應提示文件，供徵納雙方參考。台商得提出對自己有利的資金來源證明文件，自行辨認匯回海外資金構成內容，凡不具所得性質者，均不涉及所得稅問題，希望藉此消除外界誤解及疑慮，增加台商資金回流投資意願。

## 貳、解釋令適用範圍

鑑於個人對稅法規範普遍認知不足，且不像營利事業有設帳習慣，故明定個人自中華民國境外、香港及澳門匯回「海外資金」時，得自行提供相關來源證明文件，據以辨認其中是否具有應依所得基本稅額條例課稅的「海外所得」。此外，考量台商以往多有赴陸設廠情形，實務上也

有辨認資金性質的需求，故規定個人自中國大陸匯回「大陸地區資金」涉及「大陸地區來源所得」者，其認定原則及檢附文件規定得比照適用，但相關所得應依臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定，併同臺灣地區來源所得課徵綜合所得稅，不適用所得基本稅額條例規定。

## 參、不課徵所得稅態樣

由於現行所得稅制只針對匯回「資金」中屬於「所得」的部分課稅，且稅捐稽徵法規定的核課期間最多7年，因此明定個人匯回資金如符合下列3種情形，都不必再補報、計算及補繳所得稅，包括：(1)非屬所得的資金，例如海外投資本金或減資退還款項、海外借貸或償還債務款項、海外金融機構存款本金及海外財產交易本金等；(2)屬於所得但已申報課稅的資金；及(3)屬於所得且尚未申報課稅，但已逾核課期間的資金。

## 肆、應課徵所得稅類型

個人匯回資金的性質如屬下列所得，包括營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、權利金所得、自力耕作、漁、牧、





## 財政專欄

林、礦之所得、財產交易所得、競技競賽及機會中獎之獎金、退職所得及其他所得，但尚未申報課稅且未逾核課期間者，應視其為「海外所得」或「大陸地區來源所得」，分別依所得基本稅額條例及臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定補報、計算及補繳所得稅。

### 伍、課稅年度認定方式

個人匯回資金經辨認屬於上開應課徵所得稅類型者，應依下列方式區分課稅年度：(1)屬投資收益者，為實際分配日所屬年度；(2)屬經營事業盈餘者，為事業會計年度終了月份所屬年度；(3)屬財產交易所得者，原則為財產處分日所屬年度，但在股票交易所得、基金受益憑證交易所得及不動產交易所得等部分，分別為股票買賣交割日、契約約定核算買回價格日及不動產所有權移轉登記日所屬年度；(4)屬前述規定以外所得者，為所得給付日所屬年度。

### 陸、課稅所得計算方式

個人如得提出成本費用證明，其課稅所得應予核實計算；其未能提出成本費用證明者，則依下列方式計算：(1)個人一時貿易盈餘、執行業務收入、租賃收入、自力耕作漁林牧收入及私人辦理補習班、幼兒園與養護、療養院(所)收入，得比照同類中華民國來源所得，適用財政部核定的成本及必要費用標準，核計其所得額；(2)財產交易或授權使用收入，依非中華民國來源所得及香

港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點第16點規定的所得率計算所得額。

### 柒、結語

在新解釋令發布後，個人得提供足以證明其匯回資金來源的文件，優先主張對自己有利的課稅方式，但應避免於往後年度再匯回海外資金時，重複主張同一來源。在此情形下，以往台商因不知如何提示證明文件的問題，將能獲得有效解決，並使徵納雙方未來對於資金匯回的課稅範圍、課稅年度及舉證方式等，有一致性認定標準，大幅降低台商資金回台的稅負不確定性。

(財政部解釋函令詳下頁)



## 內地稅新頒函釋-核釋個人匯回海外資金應否補報、計算及補繳基本稅額之認定原則及檢附文件規定。

法律依據：

1. 所得基本稅額條例

關係法令：

1. 臺灣地區與大陸地區人民關係條例

日期文號：

財政部108.01.31台財稅字第10704681060號令

摘要：

核釋個人匯回海外資金應否補報、計算及補繳基本稅額之認定原則及檢附文件規定。

說明：

一、核釋中華民國境內居住之個人(以下簡稱個人)自中華民國境外、香港及澳門將資金匯回境內(以下簡稱匯回海外資金)，其資金性質、應否補報、計算及補繳所得基本稅額之認定原則及相關證明文件：

(一) 個人取得未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得(以下簡稱海外所得)，依所得基本稅額條例(以下簡稱本條例)第12條第1項第1款規定應計入個人基本所得額課徵基本稅額，其已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，得依同條例第13條規定於限額內扣抵之。

(二) 個人匯回海外資金，得自行辨認該匯回資金之性質及提示相關證明文件(詳附件1參考表)，供稽徵機關認定應否補報、計算及補繳所得基本稅額：

1. 匯回海外資金之性質屬下列類型者，無須依本條例規定補報及補繳所得基本稅額：

(1) 非屬海外所得之資金，包括海外投資本金或減資退還款項、借貸或償還債務款項、金融機構存款本金、財產交易本金及其他資金等。

(2) 已依本條例規定課徵所得基本稅額之海外所得。

(3) 未依本條例規定課徵所得基本稅額，但已逾稅捐稽徵法第21條規定核課期間之海外所得。

2. 匯回海外資金之性質屬前日規定以外之海外所得者，包括海外營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技競賽及機會中獎之獎金、退職所得及其他所得等，應依本條例規定補報、計算及補繳所得基本稅額(詳附件2流程圖)。

(三) 個人匯回海外資金屬於海外所得部分，依非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點(以下簡稱查核要點)規定認定課稅年度及計算所得額：

1. 認定課稅年度：

海外所得應於給付日所屬年度，計入個人基本所得額。所稱給付日所屬年度如下：

(1) 投資收益：指實際分配日所屬年度。

(2) 經營事業盈餘：指事業會計年度終了月份所屬年度。

(3) 執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、競技競賽及機會中獎之獎金、退職所得及其他所得：指所得給付日所屬年度。

(4) 財產交易所得：指財產處分日所屬年度。適用於股票交易所得者，指股票買賣交割日所屬年度；適用於基金受益憑證交易所得者，指契約約定核算買回價格之日所屬年度；適用於不動產交易所得者，指不動產所有權移轉登記日所屬年度。

2. 計算所得額：

個人已提出成本及必要費用證明文件者，應核實計算其所得額；其未能提出成本及必要費用證明文件者，得依查核要點第16點規定計算其所得額。

(四) 稽徵機關依前2款規定查核認定個人匯回海外資金應否補報、計算及補繳所得基本稅額時，就個人自行舉證及辨認匯回資金性質，應本諸職權核實認定並錄案列管，避免重複採認。

二、個人自大陸地區將資金匯回，涉及大陸地區來源所得應依臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定併入綜合所得總額課徵所得稅者，其應否補報、計算及補繳綜合所得稅之認定原則及檢附文件，比照前點第2款至第4款規定辦理。

新頒函釋係以財政部各稅法令彙編最新版本印行後所頒布之解釋函令為限。





附件1 參考表

個人匯回海外資金應否補報、計算及補繳所得基本稅額  
相關證明文件參考表

匯回資金性質				例示參考文件			
免補報及補繳所得基本稅額類型	非屬海外所得(第1點第2款第1目之1)	海外投資本金或減資退還款項	直接投資本金收回	處分被投資事業股權	1. 經濟部投資審議委員會核准文件、投資匯款證明或其他實際出資相關證明文件 2. 被投資事業股東名冊、股東會會議資料、主管機關登記文件或其他足資證明被投資事業股權之文件		
				被投資事業減資退還款項	1. 經濟部投資審議委員會核准文件、投資匯款證明或其他實際出資相關證明文件 2. 被投資事業股東會會議資料、減資前後年度資產負債表、主管機關登記文件或其他足資證明被投資事業減資退還款項之文件		
			投資金融商品本金收回	1. 投資匯款證明或其他投資資金相關證明文件 2. 保管銀行、券商等機構出具之交易對帳單或其他投資證明文件			
				原預計投資資金撤回	1. 經濟部投資審議委員會核准文件、投資匯款證明或其他原預計投資資金相關證明文件 2. 因故撤回投資資金相關證明文件		
		海外借貸或償還債務款項	借入款	向被投資事業借款(股東往來)	被投資事業貸放款前後年度資產負債表或其他足資證明借貸事實之文件		
				向其他事業或個人借款	借貸契約書或其他足資證明借貸事實之文件		
			貸放款收回	被投資事業償還債務款項(股東往來)	1. 個人借出資金匯款證明或其他原借出資金證明文件 2. 被投資事業償還債務前後年度資產負債表或其他足資證明借貸事實之文件		
				其他事業或個人償還債務款項	1. 個人借出資金匯款證明或其他原借出資金證明文件 2. 借貸契約書或其他足資證明借貸事實之文件		
		海外金融機構存款本金				1. 銀行存摺存入證明、存入資金匯款證明或其他	

匯回資金性質			例示參考文件
			存入資金相關證明文件 2. 金融機構對帳單或交易明細相關證明文件
		海外財產交易本金(超過本金部分為所得)	1. 原購買財產或權利之契約書及資金匯款證明或其他資金相關證明文件 2. 持股證明、不動產及車輛登記資料或其他財產及權利持有(登記)證明(如無者免提供) 3. 財產或權利交易契約書、移轉證明、交易稅費、仲介費憑證等相關證明
		其他非屬海外所得之資金	足資證明非屬海外所得之文件
	海外所得	已課徵所得基本稅額之海外所得(第1點第2款第1目之2)	我國稅捐稽徵機關核發之納稅證明
		未課徵所得基本稅額，惟已逾核課期間之海外所得(第1點第2款第1目之3)	參照下列「未課徵基本稅額且未逾核課期間之海外所得」檢附相關證明文件
應補報及補繳所得基本稅額類型	未課徵基本稅額且未逾核課期間之海外所得(第1點第2款第2目)	直接投資事業獲配盈餘	來源地稅務機關核定之納稅證明，或被投資事業分配盈餘相關股東會決議、股利發放通知書、盈餘分配表、銀行入帳資料或其他足資證明分配盈餘之文件
		投資金融商品獲配股利或盈餘	來源地稅務機關核定之納稅證明，或保管銀行、券商等機構出具之交易對帳單、股利發放通知書、銀行入帳資料或其他分配股利及盈餘證明文件
		經營獨資或合夥事業盈餘	來源地稅務機關核定之納稅證明，或下列文件： 1. 營業登記資料或其他經營不具法人資格之獨資或合夥事業相關證明文件 2. 經營事業財務報表或營利事業所得稅申報書 3. 持有經營事業之獨資或合夥比例證明文件
	海外執行業務所得		來源地稅務機關核定之納稅證明，或下列文件： 1. 執業登記資料或其他執行業務相關證明文件 2. 執行業務所得收支報告表、損益計算表、收入明細表等相關證明文件 3. 執行業務之出資或盈餘分配比例證明文件





匯回資金性質			例示參考文件	
	海外薪資所得		來源地稅務機關核定之納稅證明，或薪資明細表、銀行入帳資料等雇主給付薪資所得證明文件	
	海外利息所得	投資金融商品獲配利息	來源地稅務機關核定之納稅證明，或保管銀行、券商等機構出具之交易對帳單、債券利息所得通知書、銀行入帳資料或其他分配利息證明文件	
		金融機構存款利息	來源地稅務機關核定之納稅證明，或金融機構對帳單等相關證明文件	
		私人借貸利息	被投資事業給付利息	來源地稅務機關核定之納稅證明或下列文件： 1. 被投資事業借款前後年度資產負債表及利息所得計算約定 2. 個人借出資金匯款證明或其他原借出資金證明文件 3. 銀行入帳資料或其他取得利息所得證明文件
			其他事業或個人給付利息	來源地稅務機關核定之納稅證明或下列文件： 1. 借貸契約書(含利息所得計算方式) 2. 個人借出資金匯款證明或其他原借出資金證明文件 3. 銀行入帳資料或其他取得利息所得證明文件
	海外租賃所得		來源地稅務機關核定之納稅證明或下列文件： 1. 租賃契約書(含租賃所得計算方式) 2. 財產登記資料(如無者免提供) 3. 銀行入帳資料或其他取得租賃所得證明文件	
	海外權利金所得		來源地稅務機關核定之納稅證明或下列文件： 1. 授權契約書(含權利金所得計算方式) 2. 專利權、商標權等權利證明書(如無者免提供) 3. 銀行入帳資料或其他取得權利金所得證明文件	
	海外自力耕作、漁、牧、林、礦之所得		來源地稅務機關核定之納稅證明，或個人從事耕作、漁、牧、林、礦等業獲取收益之相關證明文件	
	海外財產交易所得		來源地稅務機關核定之納稅證明或下列文件： 1. 持股證明、不動產及車輛登記資料或其他財產及權利持有(登記)證明(如無者免提供) 2. 財產或權利交易契約書、移轉證明、交易稅費、仲介費憑證等相關證明	
海外競技、競賽及機會中獎		來源地稅務機關核定之納稅證明，或主辦單位給		

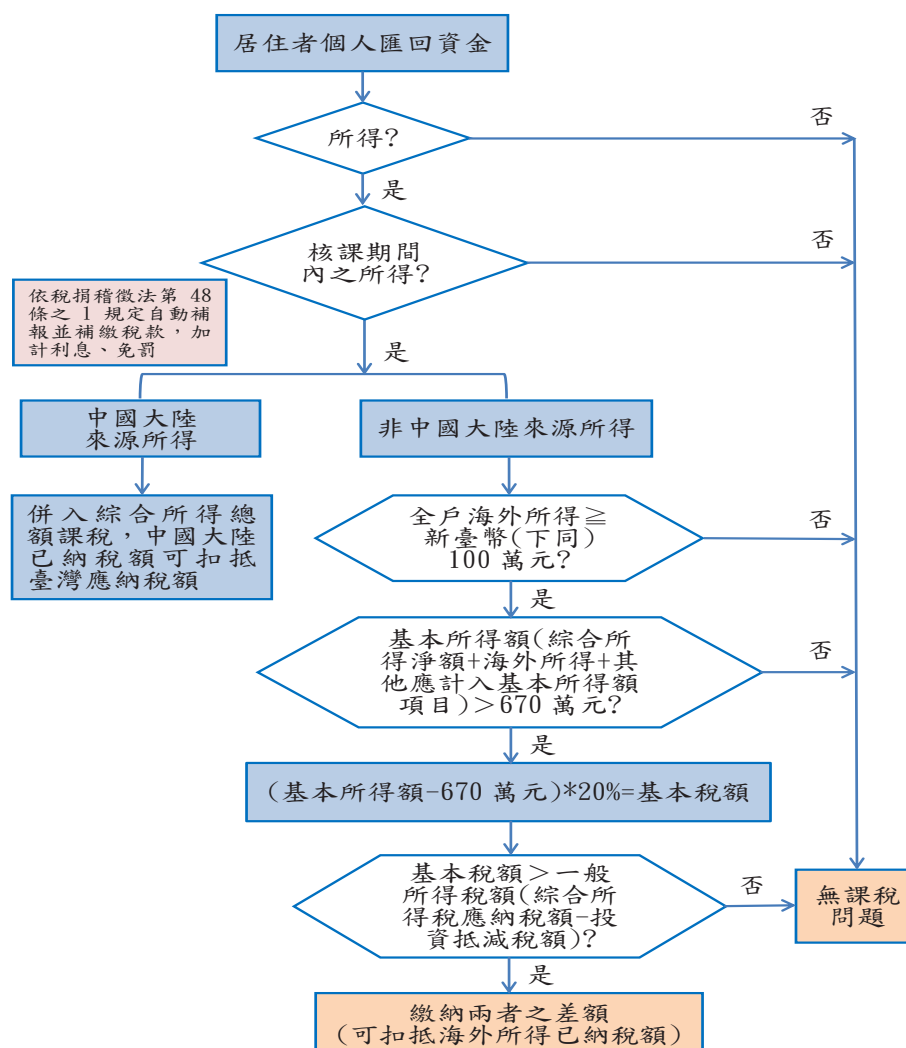
匯回資金性質		例示參考文件
	之獎金或給與	付獎金之相關證明文件
	海外退職所得	來源地稅務機關核定之納稅證明，或由雇主或個人退休金專戶撥付退職所得之相關證明文件
	海外其他所得	其他所得相關證明文件

註：

1. 表列海外被投資事業之資產負債表、盈餘分配表、損益表等財務報表，應檢附該事業向其所在地稅務機關申報或經其所在地或中華民國合格會計師查核簽證之財務報表。
2. 依非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點第 15 點規定，海外所得已依所得來源地法律規定繳納所得稅者，得提出所得來源地稅務機關核定該項所得之納稅證明，供稽徵機關認定其所得額。
3. 本表係供參考，納稅義務人可視個案情形提供其他足資證明其主張之相關文件供稽徵機關查核。

## 附件2 流程圖

個人匯回海外資金應否課稅分析流程圖







# 國稅報導

財政部北區國稅局 提供

## 營所稅申報 留意財稅差異



財政部北區國稅局表示，財務會計所得是依一般公認會計原則計算而來，目的在提供投資者或債權人公允表達的財務資料；稅務課稅所得是依所得稅法及相關法令規定計算，是計算納稅義務的基礎，財會與稅會勢必有差異，報稅時要作帳外調整。

該局說明，五月報稅季即將來到，為使營利事業正確申報納稅，盤點營所稅申報收入、費用或損失之常見財稅差異所衍生錯誤或疏漏態樣，提醒營業人注意，列舉說明如下：

項次	項目	錯誤或疏漏態樣
一	收入認列時點	營利事業外銷貨物無論交易條件為何，外銷收入歸屬年度均應為外銷貨物報關日或郵政、快遞事業摺發執據蓋用戳記日所屬之會計年度，而不是以交貨或收款日為收入歸屬年度。
二	應稅所得申報為免稅所得	<p>營利事業處分有價證券，誤將註冊地為國外有價證券之處分利益列為停徵之證券交易所所得，致漏報海外證券交易所所得。</p> <p>營利事業投資國外企業在臺上市(櫃)之股票所獲配之股利，非屬所得稅法第42條規定轉投資國內營利事業所獲配之投資收益不計入所得額課稅之適用範疇，該股利應計入所得額課稅。</p> <p>營利事業列報出售證券交易所所得，於計算基本所得額時，誤將持有期間未滿3年之股票交易所所得，減半計入基本所得額，致漏報基本所得額。</p>
三	超出稅法規定列支限額	營利事業列報高價乘人小客車之折舊費用，直接以購入成本計算折舊費用，依稅法規定耐用年數計提折舊時，其實際成本以不超過250萬元為限。
四	經營本業或附屬業務以外之費用、損失	營利事業於其他費用中列報違反空汙裁處費、超載罰款及職安衛生等罰款，依所得稅法第38條規定各種法規所科處之罰鍰不得列為費用或損失。
五	除法令另有規定外，未實現之費用及損失	<p>營利事業依合約約定須給付政府回饋金，於會計年度終了日先行估列銷貨折讓，然尚未償還特定金額，列報銷貨折讓因尚未發生支付義務，不予認列。</p> <p>營利事業購買「透過損益按公允價值衡量之金融資產」，依國際會計準則第39號公報規定，應於期末按公允價值衡量認列金融資產評價損失，惟稅務申報時漏未將該筆未實現之評價損失帳外調減，致短報課稅所得。</p> <p>營利事業財務處理於會計年度終了日先行估列兌換虧損，雖年底匯率變動，然尚未支付該筆貨款亦未辦理結匯匯付，列報兌換虧損因尚未實現還不能認列。</p>
六	收入與費用配合原則	營利事業支付預售屋廣告費支出時，全數列報為當年度費用，惟依財政部73年3月27日台財稅第52136號函規定，該預售屋廣告費屬交屋前發生之推銷費用，應按遞延費用列帳，配合房屋出售收入列為出售年度之費用。

項次	項目	錯誤或疏漏態樣
六	收入與費用配合原則	營利事業申報長期派駐海外員工薪資支出，雖主張為確保順利達成客戶之交貨期限及品質，故派駐員工至供應商，負責生產產品之管控及驗收，惟未能依營利事業所得稅查核準則第74條規定，提示足資證明與營業有關之詳載逐日前往地點、訪洽對象及具體工作明細之出差報告單供核，否准認列該等人員薪資支出、保險費、伙食費及旅費等費用。

該局特別提醒，營利事業依財會規定計算損益，但於辦理營利事業所得稅結算申報時，應注意稅法上相關規定於申報書內自行調整，以免不符規定被調整補稅，影響自身權益。

## 綜合所得稅結算申報常見錯誤類型分析



### 一、納稅義務人辦理綜合所得稅結算申報常見之錯誤

#### (一)未依規定合併申報：

- 1.子女未滿20歲而有所得，除非已婚，否則還是要跟父母合併申報。
  - 2.夫妻應合併申報，但符合下列情形之納稅義務人與其配偶，可分開申報：
    - (1)夫或妻於106年度或以前年度已依民法第1010條第2項規定，向法院聲請宣告改用分別財產制者，可檢附法院裁定書影本，各自辦理結算申報及計算稅額。
    - (2)夫或妻於106年度或以前年度已依民法第1089條之1規定，向法院聲請未成年子女監護權者，可檢附法院裁定書影本，各自辦理結算申報及計算稅額。
    - (3)夫或妻已依家庭暴力防治法規定取得通常保護令，或於取得通常保護令前，已取得暫時或緊急保護令者，於保護令有效期間所屬年度，可檢附保護令影本，各自辦理結算申報及計算稅額。
- 另外，夫妻若因分居而無法合併申報，必須在申報書上載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明分居。

**(二)免稅額申報有誤：**每人免稅額為8.8萬元，年滿70歲的納稅義務人本人、配偶及受扶養「直系尊親屬」（父母、祖父母等）免稅額為13.2萬元；但若申報扶養年滿70歲的兄弟姊妹或同居一家有實際扶養事實的其他親屬（叔、伯、舅等），免稅額仍為8.8萬元。

**(三)扶養親屬申報有誤：**申報扶養20歲以上未在學、服役、待業或在補習班補習的子女或兄弟姊妹；或兄弟姊妹重複申報扶養父母；或申報未同居一家無實際扶養事實的其他親屬。

**(四)漏報所得：**僅申報以憑證(自然人憑證、金融憑證或已申辦健保卡網路服務註冊之健保卡)經網路查詢或向稽徵機關臨櫃查詢的所得資料，而未申報非屬查詢範圍的所得資料（如出售房屋的





## 財政專欄

財產交易所得、私人間出租房屋的租賃所得、佃農補償費或獨資、合夥組織資本主、合夥人經營事業的營利所得或大陸所得等無需開立憑單的所得)；或是未合併申報受扶養親屬的所得。

例如甲君106年度有臺灣地區公司開立薪資所得扣繳憑單200萬元及大陸地區來源薪資所得80萬元，因大陸地區來源所得非屬稽徵機關提供查詢的所得資料範圍，致漏報該筆所得而受裁罰。

**(五)保險費申報有誤：**人身保險費每人每年最多可以申報2.4萬元(以被保險人為計算依據，但全民健保費可全數申報)，但只有納稅義務人本人、配偶及受扶養「直系親屬」的保險費才能申報，兄弟姊妹或其他親屬的保險費不能申報扣除。

**(六)教育學費：**就讀大專以上的受扶養「子女」，教育學費才可以申報扣除；納稅義務人本人、配偶、兄弟姊妹及其他親屬的教育學費，都不能申報扣除。

**(七)醫藥費：**美容整型、看護費用等，因不屬於醫療範圍，不能申報扣除；醫藥費有保險給付部分應該先予減除，不足的部分才能申報扣除。

**(八)捐贈：**低價買進不實捐贈收據、列報未設立登記團體的捐贈等，若經查獲虛列捐贈扣除額將會被補稅並處罰；又點光明燈、安太歲或支付塔位的款項，因屬有對價關係，也不能申報捐贈扣除；另對公益慈善團體的捐贈，申報金額不能超過全年綜合所得總額20%。

**(九)房屋貸款利息：**自用住宅購屋借款利息，每戶每年最多可申報扣除30萬元，但須先減除儲蓄投資特別扣除額，且不能同時申報房貸利息及房屋租金支出，惟同一課稅年度有房貸利息與租金支出，在期間不重複之前提下，可按月份分別計算限額列報扣除。

**(十)身心障礙特別扣除額：**不得以重大傷病卡列報身心障礙扣除額，應檢附身心障礙手冊或精神衛生法規定的專科醫生診斷證明書影本。

**(十一)合併申報錯誤：**辦理申報當年度(108年)才結婚，於所得年度(107年)並無婚姻關係，不可合併申報，以免受罰；另如於107年結婚宴客，108年才辦理結婚登記，因現行民法規定，結婚採登記制，107年度夫妻亦須分開辦理結算申報。

## 二、個人匯回海外資金不涉課稅的樣態

個人匯回海外資金是否涉及課稅問題，依財政部108年1月31日台財稅字第10704681060號令釋，揭示3種免課稅態樣及應檢附之附件資料：

(一)非屬海外所得的資金，包括海外投資本金或減資退還款項、借貸或償還債務款項、金融機構存款本金、財產交易本金及其他資金等。

(二)屬海外所得，但已課徵所得基本稅額者。

(三)屬海外所得，未課徵所得基本稅額但已逾核課期間者。

# 談企業107年度財報及稅報之查核簽證

作者 / 張德心會計師



## 一、前言

對於非公開發行公司自民國105年度開始實施企業會計準則公報以來也進入第三個年度了，由於107年度為配合國際會計準則發展之趨勢，對於非公開發行之公司也基於商業會計法等相關法令的修正，對於企業年度財務報表及稅務報表及其查核簽證，亦產生了諸多的變革，其一：是否選擇國際財務報導準則，其二：營所稅申報書相關填列的配合，其三：審計準則公報對於新式財務報表查核報告的採用。筆者實務上與諸多會計師討論面臨的一些問題及注意事項，整理一下供年度執行財務及稅務查核簽證時酌予參考。

## 二、是否選擇國際財務報導準則(IFRS)等相關規定

依107年12月10日修正後之商業會計處理準則第二條「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。但商業自一百零七年會計年度開始日起，除對被投資公司具控制、重大影響或合資權益者，其長期股權投資應採權益法評價外，得自願比照金融監督管理委員會發布之證券發行人財務報告編製準則第三條、第九條至第十四條、第十六條、第十八條、第二十四條之一至第二十六條及第二十八條規定辦理，並從其規定編製財務報表，不受本準則相關規定之限制。」因此對於非公開發行公司而言，原來設計的大小分流制度，好像又不得不再次導入大小合流的情形。

其中影響最大的，應屬IFRS 9 號「金融工具」等相關之修正，目前實務上除公開發行公司因轉投資或實際需要之非公開發行公司會自願選擇比照外，對於一般非公開發行公司會計項目的採用上亦會造成影響，例如會計項目「備供出售金融資產-流動」，依該公報分類與衡量原則，似應分類為「透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產-流動」，惟如不選擇比照是否亦可採用此會計項目？

如不可以，則107年度營所稅申報書好像只能填列於會計項目「短期性之投資」。如要選擇採用此會計項目分類，則財簽時之公允價值、財務報表附註及會計政策等是否要整體性的揭露，可能亦將會碰





到諸多傷腦筋的問題。茲將營所稅申報書之資產負債表與財報中比較重要之會計項目對照分類，彙整如後。

### 三、營所稅申報書資產負債表與商會法等之財報會計項目分類

甲、營所稅申報書與商業會計法等重要會計項目分類的差異

#### 1.金融資產：

申報書	107營所稅申報書內容	商業會計法等內容	備 註
第 3 頁	流動資產重分類項目：		<p>1.由於107年度營所稅申報書有關金融資產之分類係依IFRS9之規定，惟此等分類方式與一般適用商業會計法、商業會計處理準則、商業會計項目表及企業會計準則之中小企業並不一致。</p> <p>2.因此對於107年度以往採原會計項目分類之中小企業如#備供出售金融資產，營所稅申報時，只能填列於1114短期性之投資或1300長期性之投資亦或選擇比照IFRS9等會計項目填列。</p> <p>3.編制財報時則可依修正後之商業會計處理準則第2條自願比照金融監督管理委員會發布之證券發行人財務報告編製準則或仍依商會法、企業會計準則公報等規定，以原會計項目列示。</p>
	1114 短期性之投資		
	1151 透過損益按公允價值衡量之金融資產-流動	1151透過損益按公允價值衡量之金融資產-流動	
	1154 避險之金融資產-流動	1154避險之衍生金融資產-流動	
	1158透過其他綜合損益按公允價值衡量之金融資產-流動	1152備供出售金融資產-流動	
	1161 攤銷後成本衡量之金融資產-流動	1153持有至到期日金融資產-流動	
	1157 其他金融資產-流動	1157 其他金融資產-流動	
	1159 減：累計減損	1159 減：累計減損	
		1155以成本衡量之金融資產-流動	
		1156無活絡市場之債務工具投資-流動	
	1125 合約資產		
	1126 減：累計減損		
	非流動資產重分類項目：		
	1300 長期性之投資		
	1302減：累計減損		
	.....		
	其餘會計項目比照金融資產流動之分類。		

## 2.其他權益：

編號	107年度 營所稅申報書之項目	106年度 營所稅申報書之項目	備 註
3500	其他權益	其他權益	
<del>3501</del>		備供出售金融資產未實現 損益	107年度刪除3501此項目， 改列於3507。
3502	避險中屬有效避險部分之避險工 具損益	避險中屬有效避險部分之 避險工具損益	
3503	國外營運機構財務報表換算之兌 換差額	國外營運機構財務報表換 算之兌換差額	
3504	未實現重估增值	未實現重估增值	
3505	確定福利計畫再衡量數	確定福利計畫再衡量數	
3507	透過其他綜合損益按公允價值衡 量之未實現損益(附註九)		107年度增列3507項目。
3506	其他權益-其他	其他權益-其他	

茲將營所稅申報書中對於其他權益修正內容及理由，列示於下：

頁 次	修 訂 後 內 容	修 訂 理 由
第3頁 背 面	附註： 九、供公開發行公司填列，非公開發行公司適用企業 會計準則公報者，如有備供出售金融資產未實現 損益，亦請填寫於此項目。	配合於資產負債表新增3507 「透過其他綜合損 按公允價 值衡 之未實現損益」加註(附 註九)，爰增訂附註九說明。

此外如資產負債表之會計項目選擇採用新的項目表達時，於財報中編製綜合損益表時，仍應留意本期其他綜合損益等之會計項目，亦應配合其他權益項目之變動調整而予以單行表達。





## 稅務財務

### 乙、營所稅申報書未訂定於財報上應調整增列項目

申報書	107營所稅申報書內容	商業會計法等內容	備 註
第 3 頁		流動資產項下新增項目：	1. 依企業會計準則公報 (EAS) 第二號「財務報表之表達」第26條規定規定，其中本期所得稅資產、負債，遞延所得稅資產、負債、負債準備為至少應列報之單行項目。
	無	本期所得稅資產	
		非流動資產項下新增項目：	
	無	遞延所得稅資產	
		流動負債項下新增項目：	
	無	本期所得稅負債	
	無	負債準備－流動	
		非流動負債項下新增項目：	
	無	負債準備－非流動	
	無	遞延所得稅負債	
	2920 土地增值稅準備	遞延所得稅負債－土地增值稅	
	無	遞延所得稅負債－所得稅	

### 丙、營所稅申報書其他之會計項目等重要修訂：

#### 1. 流動負債、非流動負債

編 號	項 目	修 訂 理 由
2100	流動負債	配合財政部賦稅署106年7月18日臺稅所得字第10604621350號函送核定表，資產負債表刪除編號2160、2250及其項目；修正編號2150、2240之項目名稱；增訂編號2126、2280、2281及其項目。
2150	避險之衍生金融負債-流動	
<del>2160</del>	以成本衡量之金融負債-流動	
<del>2126</del>	合約負債-流動	
2200	非流動負債	
2240	避險之衍生金融負債-非流動	
<del>2250</del>	以成本衡量之金融負債-非流動	
<del>2280</del>	長期應付票據及款項	
<del>2281</del>	合約負債-非流動	

## 2.其他流動資產、其他流動負債

編 號	項 目	修 訂 理 由
1190	其他流動資產	編號1199、1904及2196項目酌作文字修正，以資明確。
1199	<del>其他流動資產</del> -其他	
1900	其他非流動資產	
1904	<del>其他非流動資產</del> -其他	
2190	<del>其他流動負債</del>	
2196	其他流動負債- <del>其他</del>	

## 3.保留盈餘等項目

編 號	項 目	修 訂 理 由
3400	保留盈餘	<p>一、配合107年2月7日修正公布所得稅法廢除兩稅合一設算扣抵制度，自107年1月1日起，營利事業毋須設置股東可扣抵稅額帳戶及計算稅額扣抵比率，是87年度以後法定、特別盈餘公積及累積盈虧已無區分為87至98年度及99年度以後餘額之必要，爰修正合併為87年度以後餘額。</p> <p>二、清算申報書第2頁併同修正。</p>
3410	法定盈餘公積	
3411	法定盈餘公積 (86年度以前餘額)	
3412	法定盈餘公積 (87至98年度以後餘額)	
3413	法定盈餘公積 (99年度以後餘額)	
3420	特別盈餘公積	
3421	特別盈餘公積 (86年度以前餘額)	
3422	特別盈餘公積 (87至98年度以後餘額)	
3423	特別盈餘公積 (99年度以後餘額)	
3430	累積盈虧	
3431	累積盈虧 (86年度以前餘額)	
3432	累積盈虧 (87至98年度以後餘額)	
3433	累積盈虧 (99年度以後餘額)	

## 4.公司營所稅

(1)課稅所得額P超過50萬元之營利事業稅率為20%





(2)課稅所得額P超過12萬元未逾50萬元之營利事業，分三年逐年調高：

速算級距稅率	107年度營所18%	108年度營所19%	109年度營所20%
1.免 稅	P:12萬以下	P:12萬以下	P:12萬以下
2. $(P-120,000) \times 50\%$ =稅額	P:187,500以下	P:193,548以下	P:200,000以下
3. $P \times \text{稅率} = \text{稅額}$	P:187,501~500,00	P:193,549~500,000	P在200,000以上
未分配盈餘加徵稅率	106年度未分配盈餘加徵10%	107年度未分配盈餘加徵5%	108年度未分配盈餘加徵5%

(3)取消兩稅合一設算扣抵制度，刪除原申報書「股東可扣抵稅額帳戶變動明細表」及修正「年度盈餘分配表或虧損撥補表」等相關部份。

#### 5.其他

如獨資合夥事業盈餘107年度不課營所稅而直接歸課綜所稅以及107年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準等部份行業代碼等之修正，均是要留意的。

## 四、會計師查核報告依審計準則公報第57號修正

由於非公開發行公司財務報表之查核報告，依審計準則公報第57號「應自中華民國107年7月1日起實施，原審計準則公報第33號不再適用」，因此對於非公開發行公司107年度之查核報告，也順應著公開發行公司而全面導入新式查核報告。茲將新式查核報告與原查核報告的重大差異列示於下：

### (一)增加段落標題名稱(au#57)

查核報告區分查核段落(section)及增加標題名稱。基本上新式之無保留意見查核報告，係由傳統之三段式，改依段落區分為四段到八段式的主體架構並增加標題名稱，基本架構如下：

1.查核意見(段)

2.查核意見之基礎(段)

2-1繼續經營有關之重大不確定性(可增加段)(au#61)

2-2關鍵查核事項(Key audit matters)(可增加段)(au#57、58)

2-3強調事項(可增加段)(au#60)

2-4其他事項(可增加段)(au#60)

### 3.管理階層對財務報表之責任(段)

### 4.會計師查核財務報表之責任(段)

段落的排列順序原則上係依照段落的相對重要性排列，除第一段(查核意見段)及第二段(查核意見之基礎段)外，其他段落的排序並無硬性規定。

## (二)查核意見重分類

對於會計師之查核意見也有原無保留意見、修正式無保留意見、保留意見、否定意見及無法表示意見加以重分類，區分為：

(1)無保留意見(未修正式意見unmodified opinion)：將原「修正式無保留意見」納入其中，取消了修正式無保留意見之名稱分類。

(2)修正式意見(modified opinion)：包括保留意見、否定意見及無法表示意見。

## (三)主體架構的改變

新式之無保留意見查核報告，其修正背景，主要是來自於財務報導複雜度的逐漸增加，以及金融風暴相關審計事件的影響，對於投資人來說希望能於查核報告中獲取更明確的資訊，相較於會計師來說則期望能對於不同的受查公司，可以依其重要之查核判斷，予以差異化，使得財務報表及查核報告更具資訊性、可讀性以及透明性。

## (四)釋例：非公開發行公司之無保留意見查核報告

○○公司

會計師查核報告

○○公司公鑒：

### 查核意見

○○公司民國107年12月31日及民國106年12月31日之資產負債表，暨民國107年1月1日至12月31日及民國106年1月1日至12月31日之綜合損益表、權益變動表及現金流量表，以及財務報表附註（包括重大會計政策彙總），業經本會計師查核竣事。

依本會計師之意見，上開財務報表在所有重大方面係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨企業會計準則及其解釋編製，足以允當表達○○公司民國107年12月31日及民國106年12月31日之財務狀況，暨民國107年1月1日至12月31日及民國106年1月1日至12月31日之財務績效與現金流量。



### 查核意見之基礎

本會計師係依照會計師查核簽證財務報表規則及一般公認審計準則執行查核工作。本會計師於該等準則下之責任將於會計師查核財務報表之責任段進一步說明。本會計師所隸屬事務所受獨立性規範之人員已依會計師職業道德規範，與○○公司保持超然獨立，並履行該規範之其他責任。本會計師相信已取得足夠及適切之查核證據，以作為表示查核意見之基礎。

### 管理階層對財務報表之責任

管理階層之責任係依照商業會計法中與財務報表編製有關之規定、商業會計處理準則暨企業會計準則及其解釋編製允當表達之財務報表，且維持與財務報表編製有關之必要內部控制，以確保財務報表未存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達。

於編製財務報表時，管理階層之責任亦包括評估○○公司繼續經營之能力、相關事項之揭露，以及繼續經營會計基礎之採用，除非管理階層意圖清算○○公司或停止營業，或除清算或停業外別無實際可行之其他方案。

### 會計師查核財務報表之責任

本會計師查核財務報表之目的，係對財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信，並出具查核報告。合理確信係高度確信，惟依照一般公認審計準則執行之查核工作無法保證必能偵出財務報表存有之重大不實表達。不實表達可能導因於舞弊或錯誤。如不實表達之個別金額或彙總數可合理預期將影響財務報表使用者所作之經濟決策，則被認為具有重大性。

本會計師依照一般公認審計準則查核時，運用專業判斷並保持專業上之懷疑。本會計師亦執行下列工作：

1.辨認並評估財務報表導因於舞弊或錯誤之重大不實表達風險；對所評估之風險設計及執行適當之因應對策；並取得足夠及適切之查核證據以作為查核意見之基礎。因舞弊可能涉及共謀、偽造、故意遺漏、不實聲明或踰越內部控制，故未偵出導因於舞弊之重大不實表達之風險高於導因於錯誤者。

2.對與查核攸關之內部控制取得必要之瞭解，以設計當時情況下適當之查核程序，惟其目的非對○○公司內部控制之有效性表示意見。

3.評估管理階層所採用會計政策之適當性，及其所作會計估計與相關揭露之合理性。

4.依據所取得之查核證據，對管理階層採用繼續經營會計基礎之適當性，以及使○○公司繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況是否存在重大不確定性，作出結論。本會計師若認為該等事件或情況存在重大不確定性，則須於查核報告中提醒財務報表使用者注意財務報表之相關揭露，或於該等揭露係屬不適當時修正查核意見。本會計師之結論係以截至查核報告日所取得之查核證據為基礎。惟未來



事件或情況可能導致○○公司不再具有繼續經營之能力。

5.評估財務報表（包括相關附註）之整體表達、結構及內容，以及財務報表是否允當表達相關交易及事件。

本會計師與治理單位溝通之事項，包括所規劃之查核範圍及時間，以及重大查核發現（包括於查核過程中所辨認之內部控制顯著缺失）。

上述釋例主要是以審計準則公報第57號及107年7月公會公布之查核報告研究中之範例為版本，而實務上對於上述釋例中會計師查核財務報表之責任段方面，尤其是「財務報表整體是否存有導因於舞弊或錯誤之重大不實表達取得合理確信」以及「查核攸關之內部控制取得必要之瞭解」等，均是以往查核報告中所未曾強調的，而此等強調的敘明，是否會導致未來法律訴訟的增加，也是會計師擬撰查核報告時所擔心的，只是國際審計準則已朝此方向走，除導入時公報之譯文規範上，能夠儘可能的避免閱讀者誤解外，似乎也無多大的置喙空間。

另外實務上常討論到的是對於一般非公開發行公司，是否要出具關鍵查核事項段？所謂關鍵查核事項，係指依會計師之專業判斷，對本期財務報表之查核最為重要之事項。關鍵查核事項係選自與治理單位溝通之事項。基本上依審計準則公報第57號第25及第26條，其適用範圍限於「會計師查核上市（櫃）公司整份一般用途財務報表、法令規定或會計師自行決定於查核報告中溝通關鍵查核事項時。」因此依筆者推估，未來除上市（櫃）等公司，因法令特別要求及特殊情況外，會計師自行決定於查核報告中，揭露溝通關鍵查核事項之情況，應不多見。

### (五)其他審計準則公報的修正

除上述審計準則公報第57號外，其他如58號至62號均為延續第57號所作之詳細規範，此外值得注意的為第64號「查核案件條款之協議」將財務報表之委任書亦納入其規範之範圍，取代了原第27號「審計委任書」以及第66號「書面聲明」取代原第7號「客戶聲明書」等，均是自中華民國107年7月1日起實施，而需配合更新的資料。

## 五、後語

目前國際上對於會計處理準則的規範，似乎已朝向以市價為依據而擴展，而審計準則也因此等緣故，亦不斷的設計修正規範，有的人說會計就像一本故事，有的人說更像一本兵法，還好目前對於市價均還停留在「價格」的觀念中，假設有一天當市價轉變為要為每位閱讀者，編製其所定義之「價值」時，或許會計會更像一本藝術。



# 納稅者權利保護法施行後 對稽徵實務之影響



作者 / 王綉忠局長 財政部北區國稅局

## 壹、前言

納稅者權利保護向來為外界關注議題，納稅者在依法履行納稅義務同時，亦應享有國家公平對待及受到正當法律程序保障之權利。隨著社會環境變遷、納稅者權利保護意識抬頭及社會強烈期待，在立法院王委員榮璋等人、時代力量黨團及財政部共同努力推動下，於105年12月28日順利制定完成納稅者權利保護法（以下簡稱納保法），並自106年12月28日施行，迄今(107年12月28日)剛好屆滿一年。在此時刻，社會各界都極為關注實施情況及產生的效益，尤其關切對納稅者權益的維護是否真正發揮功能？個人基於第一線稅捐稽徵及服務機關的立場，藉此機會提出報告，說明納保法施行以來，對稽徵實務所產生之影響，以及這一年來我們北區國稅局在納保方面的執行狀況與成果。

納保法將很多納保理念融入條文中，同時也不乏具體明確的規範，其重點大致可分「基本生活所需費用不得加以課稅」、「落實正當法律程序」、「公平合理課稅」、「設置納稅者權利保護組織」及「強化納稅者救濟保障」5大面向。回顧納保法施行以來一年期間，對於稽徵實

務運作上產生一定程度之影響，與以往稽徵程序或實體適用上最大不同之處，主要在於：實質課稅與租稅規避責任（第7條）、調查程序（第12條）、裁罰減責事由（第16條）、納保官制度（第20條）以及行政救濟制度採總額主義（第21條）等部分，以下就稽徵實務運作面簡要說明。

## 貳、納保法實施後稽徵實務作業重要改變

### 一、納保法第7條「實質課稅與租稅規避責任」

（一）對於納稅者租稅規避行為，過去稽徵實務及法院判決多數見解視同逃漏稅，惟隨著稅法觀念逐漸改變，多數學者認為租稅規避不具可罰性，並為兼顧誠實納稅者權益及避免法律濫用，倘納稅者於申報或調查時對於重要事項已據實陳述者，僅按應補繳稅款加徵15%滯納金及利息，不再處漏稅罰。

（二）以往稽徵實務查獲租稅規避案件多予以補稅處罰，依稅捐稽徵法第12條之1及各稅法

規定補稅處罰之案件，其裁處罰鍰倍數經統計平均約當所漏稅額之1倍；但在納保法施行後，租稅規避案件尚無納保法第7條第8項但書所稱「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之情事者，則僅就應補徵稅款加徵滯納金及利息，約當0.2倍之漏稅額。經統計納保法實施後，本局對於租稅規避案件核定加徵滯納金及利息者共6件。

(三) 為使民眾申報時能充分揭露及據實陳述，國稅各稅目均設置有「聲明事項表」表格，提供納稅者於申報時填寫，以自行揭露重要事項，嗣後國稅局查獲短漏報情事時，納稅者如已盡協力義務即得以免罰。經統計本局目前受理已申報案件並檢附聲明事項表之稅目有營利事業所得稅、綜合所得稅、遺產稅及贈與稅等，件數合計157件，其中以綜合所得稅為大宗。

(四) 國稅局原則上已將租稅規避案件與逃漏稅案件二者做出區隔，不再等同視之，並將稽徵實務上常見租稅規避態樣送財政部賦稅署彙整予以類型化，將研擬具體之認定標準，期有一致性處理準據。

## 二、納保法第12條調查程序

(一) 為確保稅捐稽徵機關於調查程序恪遵納稅者人權保障及正當法律程序，除納保法明定稅捐稽徵機關對於違法調查所取得之證

據，不得作為認定課稅或處罰之基礎，並將調查程序應踐行重要事項，如：調查函應行記載事項、調查程序進行、談話筆錄製作及錄音錄影程序等訂定統一明確規範，俾供稅務人員一致性遵循。

(二) 為遵循財政部頒布之「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」規定，本局暨所屬單位均已建置錄影、錄音設備，並派專人保管維護，被調查者到場備詢時，有權利自行或要求稅捐稽徵機關就調查過程全程錄影、錄音，並得申請複製光碟。

(三) 經統計本局稅務調查案件，目前被調查者要求錄影、錄音件數只有3件，可見被調查者大多信賴稅務人員能依法進行調查程序，尚無錄影、錄音存證之必要。

## 三、納保法第16條裁罰減責事由

(一) 稅捐稽徵機關對於納稅者違反稅法規定，處以行為罰或漏稅罰，過去為求裁罰標準一致，避免不同機關對同類型案件裁罰輕重有別，有違公平性，其裁罰倍數大多依據「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之規定，較少運用該參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰……」之規定，視情節輕重予以減輕或加重，致有裁量怠惰之疑慮。





(二) 納保法實施後，其第16條第3項規定：

「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」要求稅捐稽徵機關應本著對納稅者有利不利事項一律注意之原則，依個案情節進行審酌，作成最適切之裁罰。經統計本局依該法條減輕裁罰案件已有68件，有助實現個案正義。

#### 四、納保法第20條納保官制度

(一) 稅法具有高度專業性及複雜性，對一般納稅者而言，在收到稅捐稽徵機關調查函或稅額繳款書時，不免會有徬徨無助之感，對於稽徵程序或自身權益等事項並不清楚，此時納保官應站在協助納稅者立場，擔任納稅者與稅捐稽徵機關間的橋樑。

(二) 本局幅員遼闊，人口及工商家數眾多，納保官制度實施後，本局依規定於總局設置1位主任納保官及2位納保官，各分局、稽徵所、服務處各設置1位納保官，合計27位，都是選任具有稅務、會計或法律專業且從事稅務工作10年以上，績效優良之現任薦任8職等以上人員擔任，以利納稅者就近申辦，並獲得妥適有效的協助。所以在總局、分局、稽徵所及服務處均設置納保官，就地為民眾辦理納保業務，納稅者可利用書面、臨櫃、網路、傳真及電話等方

式申請。

(三) 經統計截至本(107)年11月止，國地稅稽徵機關受理納保案件共288件，國稅212件、地方稅76件，本局有54件，占國稅案件25.5%；受理案件類型以稅捐爭議溝通協調案件210件為主，占整體受理案件72.9%，本局為36件占66.7%。本局的稅捐爭議溝通協調案件在納保官協助下，由納稅者提出有利事證，或提出訴求與主張請原查單位審酌，經變更或撤銷原處分案件計17件，占已結案件34件的一半，顯示納保官有發揮疏減訟源，保障納稅者權益之功能。

(四) 本局網站建置「納稅者權利保護專區」網頁，並即時更新最新資訊，包括本局各單位設置納保官姓名、聯絡方式、申請方式以及納保法相關資訊，民眾可以手機上網直接連結至該專區網頁查詢，便利納稅者使用公開資訊。

#### 五、納保法第21條行政救濟總額主義

(一) 納保法施行後，對於稅務行政救濟制度由爭點主義改採總額主義，允許納稅者於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，有助其利用同一訴訟程序一次性解決紛爭，無須再另開啟其他救濟程序。

(二) 司法實務有關稅務訴訟案件，目前經最高

行政法院依納保法第21條第1項採總額主義之規定，廢棄原判決發回高等行政法院更審案共5件，分別為107年度判字第6號（北國營所稅）、第49號（本局營所稅）、第139號（南區遺產稅）、第455號（高國營所稅）及第696號（北國營所稅）。

（三）上開判決有關本局部分，最高行政法院廢棄理由略以：「(三)總結以上所述……原判決有關『上訴人於95年度內因販售統一發票獲有117,248,397元之業外其他收入』部分，依納保法第21條第1項之規定，上訴人本得在原審法院審理中追加主張，原審法院對此爭議之實體判斷，復有前述『未依職權調查事實』之違法事由，上訴意旨指摘其判決違背法令，自屬有據。……」說明本件稅務案件之訴訟標的已改採「總額主義」，目前刻繫屬臺北高等行政法院更審中，本局並就最高行政法院判決所指摘事項，納入原課稅處分重為審酌。因納保法實施僅1年，故司法實務上類此案例仍屬少數，總額主義所帶來影響尚無法立即顯現。

## 六、本局處理納保案件的2項創新措施

### （一）實施納保案件偏鄉視訊作業

由於本局幅員遼闊，為便利納稅者尋求納保官協助，本局訂有「財政部北區國稅局納稅者權利保護事項申請案件視訊作

業原則」，納稅者可就近至本局所屬單位或其他合作機關(包括執行分署、地方稅稽徵機關、地政事務所、戶政事務所、區公所及鄉鎮公所等)計56處，利用視訊設備與納保官進行協談或洽詢、溝通意見，除提供民眾更便捷之服務外，也解決本轄偏鄉地區納稅者洽公交通不便之問題。經統計本局受理納保案件共54件，使用視訊系統進行協談或洽詢、溝通意見者有6件，便利納稅者獲得納保官的協助。

### （二）愛心小卡片宣導

本局利用講習會、新聞稿、電子、網路媒體等各種方式，持續不斷宣導納保法及納保官制度，為避免民眾有需求卻不知可聯繫納保官尋求協助，各分局、稽徵所及服務處發揮創意，自行設計各式納保官溫馨小卡，卡片上簡明標註納保官連絡電話，放置於各服務櫃檯明顯處，方便納稅者取得納保官之連絡資訊並於需要時尋求協助，保障納稅者權益。

## 叁、本局納保案件案例說明

納保制度的實施提供納稅者第一道也是最重要的一道納保防護網，本局納保官窮盡稅務專業與溝通能力來協助需要幫助的納稅者，也獲得民眾很多的感謝與肯定，接下來說明2則納保小故事

### （一）營業稅訴訟和解案



## 稅務財務

1、本轄甲公司遭補徵97、98年度營業稅1,400餘萬元，開徵後歷經復查、訴願、行政訴訟程序，長達9年未結，106年經最高行政法院發回臺北高等行政法院更審，就本局以該公司房屋銷售價格較時價偏低，依查得之時價調整銷售額之課稅事實，再行審理。

2、本局原查依甲公司提供房屋交易明細，計算其開立統一發票之房屋銷售額與土地總價比例為38：62，低於房屋評定標準價格與土地公告現值之比例51：49，核定調增銷售額2.9億餘元，補徵營業稅額1,400餘萬元，復查時經永豐銀行提供核貸時房地時價比例為60：40，亦驗證甲公司開立銷售房屋之統一發票確實低於銀行提供之房地時價比例。

3、甲公司主張系爭建案之房地比例應調整為49.54：50.46，與核定51：49相當，無較時價顯著偏低情事。惟經復查及訴願階段審理結果，甲公司與地主簽訂之協議書雖載明，增加之建造成本由地主負擔90%，甲公司負擔10%，然依甲公司97年度營利事業所得稅會計師簽證查核報告所載，地主減少分配款2.9億餘元分別於該年度之營業成本及營業收入項下同時列報減除，核屬「建造成本增補」，與房地比例計算無涉，故復查及訴願均予駁回。

4、本案因甲公司不願意提示完整資

料供查核，行政救濟階段所提示之證據，亦未能推翻原核課處分之認定。至行政法院發回更審階段，其負責人申請納保官協助，並要求親自向局長陳述案情。經局長、主任納保官、納保官與相關業務主管科聽取其詳細說明後，發現該公司引用之證據資料有申報錯誤情形，亦即地主同意減收之土地價款2.9億餘元，帳上誤列營業成本減項與事實情況不符，有再釐清必要。接續由納保官與甲公司多次面談溝通意見，協助公司更正帳務及會計師簽證事項，並重行計算房地比例為49.81：50.19，難謂有較時價顯著偏低情事，終於經法官裁示雙方進行和解，順利結案。透過局長及納保官們的愛心與耐心，終於解決多年課稅爭議，負責人非常感激及肯定，且特地致函表達感謝之意。

### （二）房地合一稅視訊案

1、蕭君於106年9月間出售持有期間未達1年之鄉下老屋，因不諳法令規定，未依房地新制申報繳納個人房屋土地交易所得稅，經查獲按45%稅率課徵房地交易所得稅將近30萬元，並處1倍罰鍰，合計近60萬元。蕭君收到稅單及裁處書不知所措，電請本局竹東稽徵所納保官協助，惟因居住偏鄉到稽徵所洽公不便，經納保官電話告知可就近前往鄉公所，利用遠鄉視訊設備與納保官進行面談。蕭君於107年10月4



日就近至尖石鄉公所與納保官視訊面談，說明老屋原為婆婆於85年間所購買，婆婆105年12月過世後遺留給兒子即蕭君配偶，蕭君配偶隨即於106年4月間贈與過戶給蕭君，未料不久蕭君配偶罹患重病，須經常往返外縣市大醫院治療，為籌措龐大醫療費用及就醫方便，才不得已出售老屋。

2、納保官協助蕭君提出相關事證審理後，認為蕭君配偶罹患重大疾病，是因經濟因素才非自願性出售系爭房地以負擔醫藥費等各項費用，符合財政部106年11

月17日台財稅字第10604686990號令釋規定，可適用較低之20%稅率課徵房地交易所得稅，納保官將該事證及意見轉請原查單位參採，更正核定應納稅額及罰款合計約18餘萬元。

3、不久，財政部於107年10月31日發布台財稅字第10704604570號新令，核釋個人取得配偶贈與之房地，受贈時適用遺產及贈與稅法第20條第1項第6款配偶相互贈與之財產不計入贈與總額規定者，出售時以配偶間第1次相互贈與前，配偶原





## 稅務財務

始取得該房地之日為取得日，並按配偶原始取得該房屋、土地之原因（例如出價取得、繼承或受贈），依所得稅法相關規定認定其取得日、取得成本及費用，課徵所得稅。依該新令及104年8月19日台財稅字第10404620870號令釋，本案例出售房屋之取得日可將被繼承人取得時點納入考量，非屬房地合一新制適用範圍，應依舊制規定計算房屋部分之財產交易所得併入綜合所得總額申報納稅。納保官邀集相關審查同仁研議後，核認本件房地交易屬於尚未確定案件，可適用新解釋令，於是再通報原查單位重行審理，改按舊制核課財產交易所得，將系爭房地合一稅及罰鍰註銷，並輔導蕭君補申報106年度綜合所得稅，計算結果並無應納稅額，蕭君對於納保官一再的協助深表感謝。

由以上2則案例可以清楚看到，納保官必須嫻熟各稅目相關法令及累積豐富之實務經驗與案例，並具備良好的溝通能力與服務熱誠，才能真正維護保障納稅者的權益，現行由資深及表現優異之主管或同仁擔任，應該是最適當的選項。

## 肆、結語

徵收合理適足的稅收以支應國家建設發展所需要的主要財源是稅務人員的天職，但隨著時代進步、社會環境變遷，近十年來，在各界倡議下，財政部及國稅局已日益重視納保議題，且有

諸多具體作為，如持續法規鬆綁，與納稅者權益息息相關的限制出境相關規範、稅務違章案件減免處罰標準、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表等都朝對納稅者有利的方向修正，且申報繳稅措施不斷地精進、簡化、多元，就是為了協助納稅者能依法輕鬆順利地完成報繳稅義務，並避免因不諳稅法或行政程序遭受補稅處罰，甚或其他權益的損失(例如遭受限制出境、逾期申報不能適用列舉扣除等)。加上納保法的施行，維護納稅者權益及提供更便捷優質的服務已成為稅務人員更重要的使命，尤其納保官的設置為各界所矚目關切，希望能發揮功能，成為納稅者與稅捐稽徵機關間的溝通橋樑，協助納稅者瞭解稅務法令，及提供對其有利之事證，在依法行政前提下，減輕其租稅負擔。

納保法實施後，除了稅制稅政面還要持續革新精進外，最重要的是稅務人員的心態要改變，因此，時時刻刻期許及勉勵本局27位納保官，應將心比心，運用專業，將每件案件當成自己或親人的案件來處理與協助。同時，也期許每一位同仁不論在任何職務、任何時點，都以納保官自居，祇要聽到、看到納稅人需要，即時伸出援手，只要有心，將納稅人的事當自己的事處理，一定可以協助解決問題及維護納稅人的權益，實現本局「北區好厝邊 服務零距離」的願景，達成「徵方公平合理課稅、民眾心悅誠服繳稅」的終極目標。

# 納稅者權利保護法第7條租稅規避免罰之規定探討 —以Uber案觀察為例

作者 / 葛克昌\*

## 壹、前言

納稅者權利保護法(以下本文簡稱納保法)自106年12月28日施行以來已迄一年，該法將諸多納稅人權益保護之理念融入並形諸法律條文，期獲得實現。其中第7條明定租稅規避之定義，並且該條第8項揭示，租稅規避案件除調整補稅外，原則上不另課予逃漏稅捐之處罰。對於此免罰之淵源以及法理上之意義，實具有研究探求之必要與價值。鑒此，本文將從租稅規避之本質探討出發，藉彰顯其與稅捐逃漏之不同，說明何以租稅規避行為應予免罰；而納保法施行後，亦已有最高行政法院判決以縱納稅人並未主張，然撤銷訴訟涉及公益為由，不受當事人主張拘束而主動援用。故而，本文則以最高行政法院就Uber營業稅課徵之案件為例，分析其理由形成，作為司法實務日漸重視納保法精神之印證。

## 貳、租稅規避概念之建立

### 一、租稅規避之定性

一般而言，納稅者乃是基於私法自治或契約自由而從事經濟活動，由於租稅負擔之多寡，乃是其決定採取何種經濟活動類型之重要因素之一，是以對納稅者而言，如何因應稅法制度之規定，調整自己的經濟行為模式，以使租稅負擔降至最低，此種思考取向係屬常見之現象。

然而，或係基於稅法規定之不完整，或者稅法本身存在多種法律解釋可能下，不免引發經濟誘因，促使部分納稅義務人利用作為，從事脫法避稅之經濟活動規劃。但是，租稅規避與合法節稅、違法逃漏稅捐之間之界線，如何劃清向來備受討論。本文觀點認為，租稅規避必須具備納稅人「濫用契約（私法）自由」（權利濫用）、「未具合理商業目的」、「違反稅法立法意旨」而「取得稅捐利益」等外觀特質，而為非常規之交易或經濟行為。

\*本文作者現為東吳大學法學院客座教授、台灣稅法學會理事長。本文承東吳大學法研所趙禹賢律師協助整理資料，提供意見，特此致謝。





此外，主觀上亦須具備租稅規避之意圖<sup>1</sup>。亦即，納稅人藉由稅捐法律本身適用上之漏洞（但應強調非立法者有意保留），從事與稅法規定意旨本身不相符合之經濟活動安排，藉以獲取租稅上之利益；而此種安排並不具有正當化理由，常見者即為欠缺合理商業之目的。

實則，避稅行為既為脫法行為，違反稅法立法者之量能平等負擔之意旨。實質法治國家，特別是社會法治國家，不能僅以遵守形式之稅捐法定主義為已足，更應踐行量能平等負擔，維護市場機能競爭秩序，維持課稅公平，防杜脫法避稅，並闡明及具體化量能原則，為租稅國家立法機關之憲法任務。<sup>2</sup>

故而在立法政策上，我國法制上兼有一般防杜與個別防杜條款。於納稅者權利保護法未施行前，以稅捐稽徵法第12條之1為代表。該條第3項，明定脫法避稅之定義為：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」第6項則規定租稅規避之法律效果：「稅

捐稽徵機關……得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」至於個別防杜條款，典型者為所得稅法第43條之1移轉訂價稅制<sup>3</sup>，另遺產及贈與稅法第5條視為贈與之規定，其解釋上也隱含防杜納稅人利用經濟交易形式不當規避贈與稅之可能。<sup>4</sup>

## 二、實質課稅原則與租稅規避之調整

按脫法避稅調整，係對不符稅法立法意旨之稅法漏洞，依稅法立法意旨予以填補，在此應受有嚴格法學方法要求，並應與違法逃漏嚴區分，而為嚴謹之司法審查<sup>5</sup>。實質課稅原則（德國法稱經濟觀察法）之概念，首見於大法官釋字第420號解釋，而後於稅捐稽徵法第12條之1中則予以立法化，其第1項為「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」第二項則明定「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」此等概念復為納保法第7條第1項及第2項

<sup>1</sup> 葛克昌，〈脫法行為與租稅國家之防杜任務〉，收錄於葛克昌主編，《避稅案件與行政法院判決》，翰蘆，2010年4月初版，頁20-22。

<sup>2</sup> 葛克昌，〈納稅者權利保護法評析〉，收錄於葛克昌《納稅者權利保護法析論》，元照，2018年9月二版，頁55-56。前揭註1，頁45。

<sup>3</sup> 財政部已於106年11月13日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，該準則就常規交易原則與常規交易方法有明確規範，前者如受控交易及未受控交易間影響價格或利潤之因素、個案觀察之指導原則（如該準則第7條所示之可比較原則下可比較性之取捨、最適常規交易方法之採用、個別交易評價之調整等）；後者則有可比較未受控價格法、可比較未受控交易法、成本加價法等諸多個案上可供調整之具體方法。有關移轉訂價方法之實證研究，可參考黃德芬、陳瑋杰（201603），移轉訂價與避稅行為及租稅負擔之關聯，財稅研究第45卷第2期，頁20-46。

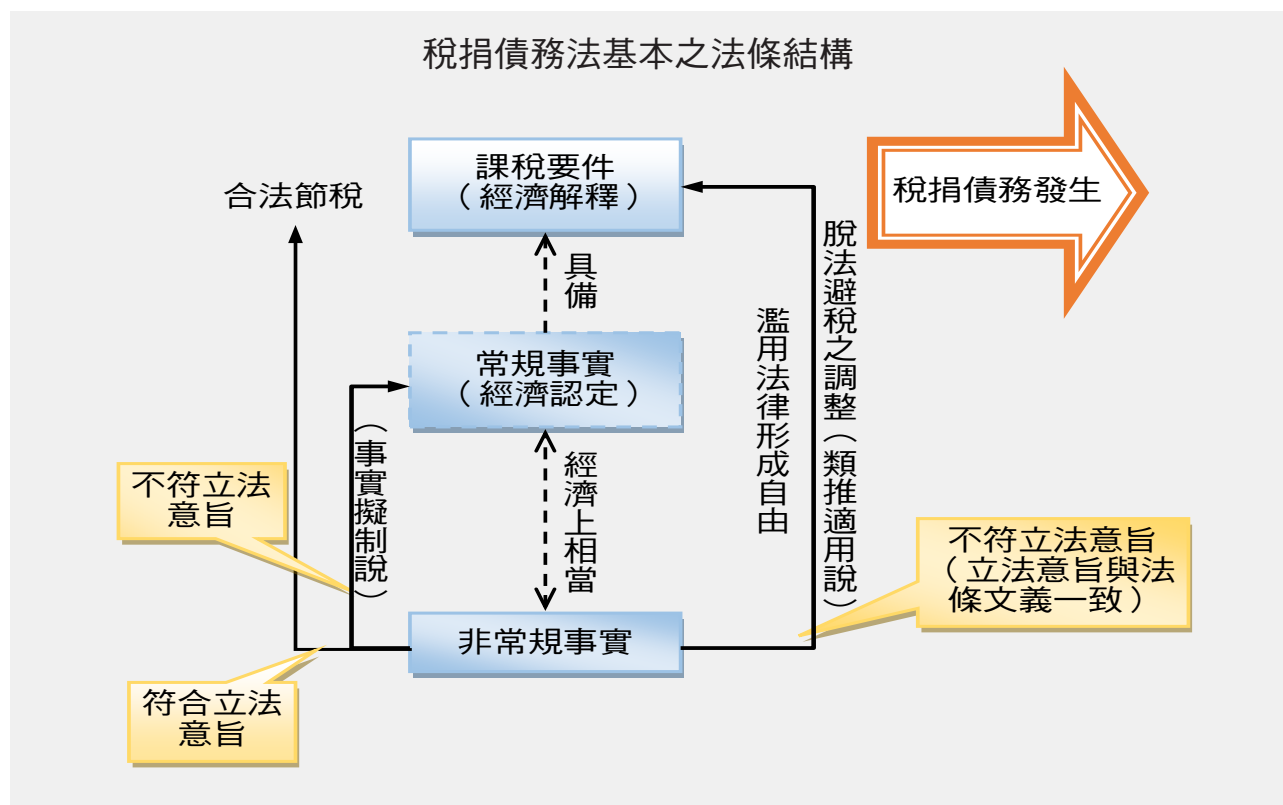
<sup>4</sup> 有關贈與稅稅捐規避類型之討論，可參考黃士洲，遺贈稅與脫法避稅，財稅研究，2014年5月，第43卷第3期，頁125-145。

<sup>5</sup> Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StW 1983, S. 173.

所援用。<sup>6</sup>

經濟觀察法，根據Tipke教授說法<sup>7</sup>，係相同之經濟負擔能力者須予相同處置，其所依據者即平等原則。而量能原則則源於租稅正義要求，主要係針對立法者，經濟觀察法則專為稅法解釋基準而設計。按量能原則作為「正當稅課之基礎原則」或「稅法結構性原則」，作為稅法首要原則，而與私法自治原則之於私法相比擬。作為稅法結構性原則，不僅拘束立法者，在稅法解釋適用之際，亦以其為法律原則而須加以斟酌，尤其

作為稅法目的解釋之重要原則。其具體內涵，則是在稅法借用民法概念時，須以該原則作為特殊之解釋基準。K.Tipke不將經濟觀察法當成是稅法之特殊解釋方法，而認為係取向於經濟目的之目的論解釋方法。換言之，在稅法課稅要件借用民法概念時，應取向於量能原則之目的論解釋方法，即為經濟觀察法。又對於一般防杜條款之性質爭議，德國學理上有事實擬制或(法律)類推適用說之討論<sup>8</sup>，其關係可以下圖說明之：<sup>9</sup>



<sup>6</sup> 關於實質課稅原則之性質定位，是否包含課稅要件事實之認定，或者僅限於稅捐法律之解釋，學理上有為討論，國內文獻可參考柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學第15期，2014年5月，頁32-49。

<sup>7</sup> K. Tipke, StRO III2, 2012, S. 1631.

<sup>8</sup> Kruse/ Drüen, in Tipke/ Kruse, § 42 AO, Rz. 79.

<sup>9</sup> 本圖解說見葛克昌，〈納稅者權利保護法評析〉，收入於葛克昌《納稅者權利保護法析論》，元照，2018年9月二版，頁52。



實則，就租稅規避之認定與調整，本質上不脫法律解釋適用之問題，惟在稅法以外，常見其他法律使用與稅法相同之法律概念，就其彼此之關係如何，殊值研求。國內學者有認為，「稅法規範與私法規範之目的本不相同，並無須強求兩者之概念或解釋應為相同理解；惟若係稅法規定本身選擇使用私法規範之概念時，則無論是稅捐機關或法院自身，仍應將私法概念之理解作為解釋稅捐法律規範之重要參考依據。」<sup>10</sup> 實則，稅法與民法係「相鄰而平等相維」之法域，在經濟事務上民法雖適用在先，但係時間之優先而非效力之優先。稅法規範係受量能平等負擔原則，民法則受契約自由所支配。稅法所規範之對象，雖具有民法上法律形式與契約類型，但僅為其外衣，稅法所需把握者為其形式外衣下，依量能平等負擔觀點下之實質負擔能力。二者可能一致，亦可能不同。各法律規範，應依其規範目的予以解釋，稅法解釋自應依稅法目的，而非受民法解釋、事實認定所拘束。但終究仍不得侵害私法自治之核心領域。

就此，誠如最高行政法院105年度判字第586號判決表示：「人民之經濟活動之成果乃是透過民、商法等私法加以實現並得到確認，而稅捐之核課，本質上係國家強制分享人民自經濟活動中所獲致之成果或效益，並以之轉化為金錢，強制

抽取其一步做為國家財政運用需要，因此，人民經濟活動在稅法上之定性，首先要尊重私法之前置定性結論，此乃稅法附從性之表現。然於此附從性下，使納稅義務人有誘因利用此等稅法附從性理論，基於規避稅捐之意圖，濫用私法自由形成空間（即契約自由原則），選擇與經濟目的不符之私法法律形式，藉以迴避『如選擇與經濟目的相符之私法形式，所生之稅捐債務』。此等情形對稅捐之量能平等負擔構成重大之威脅，因此有『稅法獨立性』觀點之提出。而稅捐規避概念之建構，係以此為基礎，就被認為遭迴避之稅捐債務，其稅捐債務成立規範為解釋，進而探究『不符經濟目的、濫用私法契約形式』之法律行為及『此等私法濫用之法律行為是出於何等之稅捐規避意圖』，以決定具體個案是否構成稅捐規避。」

### 三、脫法避稅不處罰原則

不過，對於脫法避稅之行為是否於補稅外，仍得加以處罰，不無疑義。蓋稅捐罰區分為稅捐刑罰與稅捐行政罰，稅捐刑罰應有刑法總則與刑事訴訟法之適用，稅捐行政罰在法治國家要求下，亦應受以罪刑法定主義為主的一般法律原則如一事不二罰、無罪推定、不自證己罪原則之適用。<sup>11</sup>

<sup>10</sup> 詳見柯格鐘，前揭註6，頁49。

<sup>11</sup> Streck, Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen, DStJG 18 (1995), S. 173ff.; Seer, Steuerordnungswidrigkeiten als pönalisiertes Verwaltungsunrecht, Steuer & Studium 2009, S. 117。



稅捐債務法應受量能原則為主之違憲審查，其重在社會結構組成員間之稅捐公平負擔，是以在債務法上得採行推計課稅、實質課稅、脫法避稅之調整；在稅捐行政法上有協力資訊公開義務。至於就處罰程序中，則須遵守不自證己罪之法治國原則與禁止類推、無罪推定原則。不論證明程度、舉證責任、事實認定或協力義務及責任條件，補稅與處罰之法治國要求程度多有重大差異。

承前述，租稅規避本質上為脫法行為，係濫用稅捐法律或私法之形成自由，本於獲取租稅上利益之目的，而為與稅捐法律意旨不符之經濟活動安排。

依據本文觀點，此種行為並不具備可罰性之基礎，蓋租稅規避所涉者乃法律解釋問題；非犯罪行為，與逃漏稅捐使用詐術或其他不正方法不同，又避稅行為之故意（或者主觀意圖），亦與逃漏稅捐之故意過失有所不同，兩者不應混淆<sup>12</sup>。就此，誠如最高行政法院96年度判字第823號判決所示：「當事人為達其經濟目標或實現經濟性成果時，基於私法自治原則（意思自治或契約自由），有法律行為類型選擇餘地，而選擇異於通常的法律行為，以減輕或排除稅賦者，乃屬避

稅；而逃稅者，乃將課稅構成要件成立事實全部或部分隱瞞而逃稅，逃稅與避稅兩者仍有別。」

#### 四、納保法施行後之變革

脫法避稅係利用法律漏洞之非常規行為，為符合量能平等負擔，維護市場競爭秩序，解釋上自宜予以調整，使納稅義務人負擔符合常規行為下之稅捐債務。就此，新增訂之納稅者權利保護法第7條第8項本文明定，「第三項情形（租稅規避」，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。」但另加計滯納金及利息（該條第3項後段）。<sup>13</sup>又該項附加但書：「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」<sup>14</sup>避稅不處罰，本文認為此為法律體系之適用結果，不待法律之明定，納稅者權利保護法將其明文化，只是宣示規定。此如同信賴保護原則，原為公法之一般法律原則，不因行政程序法未施行即不予適用。不過，為杜法律通過前後如何適用之爭議，在該條第10項明定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七

<sup>12</sup> 葛克昌，〈稅法本質特色與納稅者權利保護法〉，收錄於《納稅者權利保護法析論》，元照2018年9月，頁191-192。但早期司法實務常有誤避稅故意為逃稅故意，詳見前揭註1，頁65-66。

<sup>13</sup> 不過滯納金雖未對督促未來行為之履行，雖與過去行為之制裁之漏稅罰不同。但滯納金係按遲延日處罰，而非按一定比例，又加計利息，已有違反比例原則，參照釋字第746號解釋意旨。

<sup>14</sup> 不過，如何認定納稅義務人有對「重要事項隱匿」之情事，仍屬個案上爭議所在，詳見黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效—從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，2017年7月，第266期，頁170-171。



## 稅務財務

項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。」此種規定，未來司法實務如何運作尚待觀察。

而於納保法施行後所做成之稅務判決中，可以最高行政法院106年度判字第245號判決為代表。於該判決理由中，其明白闡釋租稅規避與逃漏稅捐之不同，並且加以區分，又對於納保法第7條相關條次之意義，表示「其立法意旨明揭：『納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以

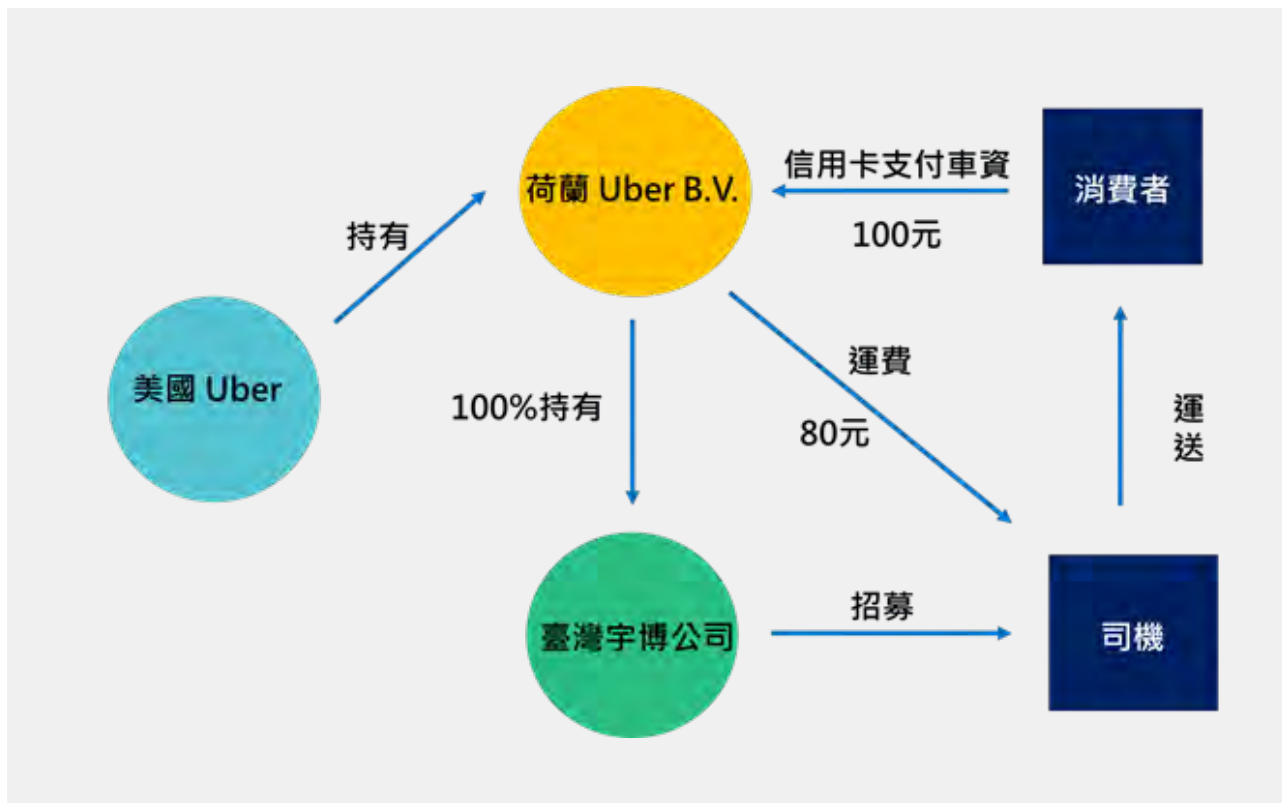
調整補稅。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。』」

## 參、Uber案件之觀察

### 一、本案爭點

以下舉最高行政法院107年判字第199號判決作為說明，首先本案Uber

公司之營運模式如附圖所示：



本案爭點則涉及：

(一)台灣宇博公司(上訴人)在台負責司機招募及管理，並且進行叫車服務之媒介，是否該當營業稅法第2條所稱之「境內銷售勞務」；而該當營業稅之納稅義務人，如是，進一步而論，其係以何種身分為勞務銷售，而負擔納稅義務。

(二)整體經營模式之安排，是否使台灣宇博公司，構成規避營業稅之行為，如是，稽徵機關除予以補稅外，是否尚可處罰？其中與本文有關係者為(二)之部分，容以下分析之。

## 二、本案評析

不同於以往判決，本則判決理由特別援引引用「寇斯理論」<sup>15</sup>認為應以台灣宇博公司為「載運服務」勞務銷售行為之銷售人。<sup>16</sup>

本判決提到，「營業稅法中之銷售人認定，固然原則以民事契約之名義當事人為斷，但此法律見解之正當性在於：「依加值型之稅制下，不管銷售人如何認定，透過前後加值之設計，國家之營業稅收不會因主體之變動而有增減。」但若涉及境外營業人時，此時因「境外營業人在本質上，難以直接在國外直接掌握多個不相統屬之內部支援服務體系，而向內國提供一個完整之勞務服務。是以如發現有稅捐規避行為存在，即應從經濟實質來決定銷售人。」亦即，對於當事人民事法律關係之規劃，稅法固然予以尊重，但當該安排有構成租稅規避之可能時，稅法即應從其經濟實質角度觀察，在此即是「銷售勞務營業人」之認定。

此種論述取向，與我國司法實務向來理解之實質課稅原則較為接近，並且符合稅捐稽徵法第12條之1第2項，以及納保法第7條第2項之文義。

<sup>15</sup> 判決就此理論之模型介紹，簡要整理如下：

- 1、廠商理論之提出，乃是寇斯從「資本主從事商品之產銷活動時，傳統上經常是購入土地，興建廠房、買入機器設置，再僱用工人，進而設立工廠，而以集權管理方式為之」之現象觀察。
- 2、其理論模型之核心精神在於，廠商透過集權方式進行資源配置活動，而不透過市場交換機制進行，固然可以避免交易成本，但相對也要付出「監督成本」的代價。從而，交易次數越多，交易成本也越高。但同樣地，組織越大，監督成本也會提升。因此廠商規模之大小，每每取決於「不斷上升之監督邊際成本」與「不斷下降之市場邊際成本」之均衡點。

<sup>16</sup> 此部分事實函攝如下：

- 1、本案例在國外之Uber集團（不以Uber B.V.公司為限），實際在我國境內所提供之載運服務，為內國勞務提供，且此等內國勞務服務（類似計程車載運服務），在事務本質上要有協調與支援之統合機制，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等。對一個在國外營運之營業主體而言，其欲對「透過Uber APP網路平台」叫車之消費者，持續不間斷地提供完整的「載運服務」，必須有上開完整後勤支援機制之輔助與配合。但透過前述「廠商理論」之說明足知，這些內國服務，顯然無法以不同之契約各別購買（透過市場取得），因為其協作成本過高（對一個外國營業主體更是如此），故只能透過「企業組織」之模式一次完整取得。
- 2、是以，在本案中之Uber集團，係選擇在本國境內設立台灣宇博公司(上訴人)以分支營業主體統合管理全部之內國內部支援服務。此時因由該分支營業主體負責載客服務整及相關支援之整合，故此時「外部載運服務」與「內部支援服務」之價差極其有限，在營業稅採加值課徵下，已由上訴人繳納極高比例之營業稅，故認定上訴人為「載運服務勞務之銷售人」即屬合理。反之，若再以區分「在經濟實質上同一」之內、外營業主體，認其各自有銷售行為（分別銷售內部支援勞務銷售及外部載運服務銷售），實已逐漸脫離經濟實質。





然而，此種解釋在法學方法論上之定位為何，係單純法律解釋，或為類推適用而為漏洞補充，或者係事實的擬制認定關係，其與學理上另所謂核實課稅原則之關係如何，尚待釐清。

又判決認為：「國外之Uber集團與上訴人及Uber車隊司機間之民事法律安排，顯然有『濫用法律形式，以非常規交易規避營業稅構成要件之該當』之客觀事實，並透過此等客觀事實可推知上訴人有『獲得租稅利益』之主觀意圖。且經由該等法律形式安排，也使在國外之Uber集團，得

以透過上訴人實際為銷售行為之事實安排，完成『與自身在我國國內實際從事『載運服務』勞務售銷行為』之相同經濟效果。

其理由在於，國外企業要提供「內國載運服務」之勞務銷售，必須有內國營業主體之網路連結作為支援，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等，不易由國外營運公司直接指揮調度。又判決特別強調，縱使在網路科技之日益發達運作，以及對資訊之有效掌握，會使此種營運之協調成本降低，但最重要

者，即「內國載運服務之提供」，仍要有「司機駕駛車輛載客」之實質活動。就此，由其集團內部利潤之分配，台灣宇博公司享有依其「銷售額20%再扣除其營業成本加成8.5%利潤之餘額」，顯見運作上仍須仰賴內國企業之控管及協調功能。

而上訴人之全部上訴意旨，始終就法律之形式外觀為爭執，從未實質證明，其集團有能力，可在國外僅依透過網路連結，遙控統合眾多之國內司機車輛與支援服務。是以，判決謂：「上訴人乃試圖利用法律制度之『遲滯性』本質（法律永遠跟不上社會的發展），對民事法律關係進行『稅上最優化』之規劃（即找出稅捐法制中因社會變遷



所形成之法律漏洞，形成節稅或避稅之最大化結果）。故本件之法律形式安排，已有脫離經濟實質之情事，乃是有意隱藏經濟實質上之內國真實銷售人，使形式外觀上之營業稅納稅義務人指向我國法權所不及之在外國Uber集團。」有「稅捐規避行為」存在，可資確定。

最後，對於可否處罰部分，則是強調「申報過程有無違反誠實義務。」亦即，漏稅罰之裁處，除納稅義務人須有誠實義務之客觀違反（違法性），尚且要求主觀上有漏稅之故意或對漏稅結果有過失。至於就已存在租稅規避行為之情況，納稅義務人主觀上已有「利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅」之意圖，若其事後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，則可視為主觀上漏稅故意亦「一併」該當。本文觀點認為，固然納保法第7條第8項但書謂「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」但仍應注意該項但書所指「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，即已明白揭示需有漏稅結果之發生方可處罰，而當納稅人所申報之應納稅額有所短少時，是否即當然有漏稅結果之該當，本文認應不能等同認定之。又本判決直接將其視為漏稅故意，論證上是否已充分考慮個案客觀事實所呈現之意義，似有疑問。

最後，本則判決之特點在於，舉以納保法之諸多條文作為論述依據，其對稅捐規避要件之理解亦與學者見解相一致，並且考察諸多客觀事實

細節後，方予認定；或者法律見解之尚有討論空間，但就判決論述脈絡之細緻度而言，仍值吾人肯定。

## 肆、結論

納稅者權利保護法正式施行後，其對租稅規避、租稅逃漏之定義以及其法律效果已作明確規範。稅捐規避之構成，必須是納稅人利用稅捐法律既有之漏洞，以其法律形成自由，從事與稅法規定意旨不符之交易安排或經濟活動（非常規行為），藉此獲取租稅上之利益，而此種規劃係出於租稅規避之意圖，且不具備正當化理由。而其法律效果，除依據實質課稅原則加以解釋，或依據其他個別防杜條款予以調整補稅外，尚不得課予處罰，此乃與稅捐逃漏之不同。對於此等區別，已透過本次立法獲得實現，是否能因此減少徵納雙方之認定歧異與爭執，未來司法實務如何應用以及有何作用，均有待觀察。

至於Uber案中最高行政法院之判決，則認其屬於法律漏洞之填補，為脫法避稅調整之問題，值得肯認。避稅不應處罰之論據亦值贊同。至於以法律經濟學觀點，確有創意，但是否有此連結之必要，其他個案能否援用，均待觀察；又其將是否構成逃漏稅捐之行為，定位在是否不盡協力義務（或違反誠實義務），則有再斟酌之處。

（本文轉載自107年12月28日第9屆稅務實務問題研討會會議手冊）



# 大陸地區企業重組所得稅法律制度的現狀與問題(下)

## —基於稅法基本原則角度的考察\*

作者 / 李 剛\*\*

〔續上期（107年12月第277期會計師季刊）〕

### 三、企業重組所得稅處理類型的稅收公平原則透視

通觀世界各國或地區的企業重組所得稅法制，其建構莫不以促進企業重組、有效配置資源並兼顧反避稅為兩大價值取向，而在某種意義上將兩大價值取向連接起來者即為對特定類型的企業重組給予的所謂“免稅待遇”——若無免稅待遇，國家對促進企業重組的激勵無從體現；而一旦有了免稅待遇，重組主體的多元化、重組形式的多樣化、尤其是重組對價支付方式的非現金化幾乎勢所必然，而隱藏在這萬般變化之後的則可能是追逐“免稅”之稅收利益的各種稅收規避行為。

此種免稅待遇於是成為稅法上劃分企業重組類型的最主要標準，即分為應稅重組和免稅重組兩種主要類型。我國大陸地區也不例外，財稅[2009]59號文即將企業重組的稅務處理分為一

般稅務處理和特殊稅務處理兩種類型（相應的企業重組類型簡稱為“普通重組”和“特殊重組”），對應於前述所稱的應稅重組和免稅重組。例如，該號文第5、6條規定，當企業重組同時滿足合理商業目的、資產或股權比例、經營持續性、交易對價中股權支付比例和股東持續性等五個要件時，交易各方對其交易中的股權支付部分，可以採取特殊稅務處理方式；如股權收購，收購企業購買的股權不低於被收購企業全部股權的75%，<sup>1</sup>且收購企業在該股權收購發生時的股權支付金額不低於其交易支付總額的85%，那麼交易雙方的全部股權轉讓損益在重組交易當期暫不予確認，意味著對股權的隱含增值遞延到該股權未來處置時再確認——所謂遞延納稅；但非股權支付仍應在交易當期確認相應的資產轉讓損益，並調整相應資產的計稅基礎。

\* 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。

<sup>1</sup> 財稅[2014]109號文第1條將該75%的比例調整降低為50%。



### （一）遞延納稅是否屬於稅收優惠

大陸地區不少研究者都認為“免稅併購”的稱法並不十分準確。因為這裡的“免稅”並非真正意義上直接免除納稅人的應納稅額，而是一種遞延納稅的措施；換言之，“免稅”僅僅意味著對納稅人在重組交易中所發生的但並未實現的收益延遲納稅，而不是永久地免於課稅。<sup>2</sup>因此，有學者認為，使用免稅並購和應稅並購的常用提法確實是不準確的，而採取“特殊性稅務處理”的表達方式定義此種“免稅”很有創造性。<sup>3</sup>本文認為，之所以不採“免稅重組”的表述，固然有此“免稅”非真正意義上的彼“免稅”的考量，但還有一種可能，則是上自《稅收徵管法》第3條、<sup>4</sup>下至《稅收規範性檔制定管理辦法》第5條，<sup>5</sup>均明確規定財稅主管部門無授權或非經批准不得設定“免稅”事項的緣故所致。

不論是免除稅負還是遞延（推遲）納稅，均構成一種稅收利益；此從《實施條例》第120條

有關合理商業目的的界定和財稅[2009]59號文第5條第1項均可獲知。《一般反避稅管理辦法（試行）》（國家稅務總局令2014年第32號）第3條更是直接界定：“稅收利益是指減少、免除或者推遲繳納企業所得稅應納稅額。”問題在於，這種遞延納稅待遇是否構成稅收優惠？

規範稅收優惠（又稱管制誘導性租稅<sup>6</sup>）的稅法通常被歸入臺灣地區所稱經濟目的稅法<sup>7</sup>或大陸地區所稱稅收調控法的範疇之中，因其給予納稅人的差別待遇而勢必違反量能課稅原則乃至稅收公平原則，進而招致比例原則的審查從而取得其正當性基礎。<sup>8</sup>

以大陸地區企業重組所得稅制的借鑒範本、即美國為例。<sup>9</sup>美國在其第二次並購浪潮中的1918年頒佈《稅收法案》時規定股換股（stock-for-stock）的重組行為在特定條件下可以不必在交易時確認收益或損失，因為這些重組行為實質上僅是紙面上的交易（purely paper transactions）；

<sup>2</sup> 參見前引2，張春燕書，第21頁；前引2，馮果、謝貴春書，第29頁。

<sup>3</sup> 該學者同時又認為，遞延納稅有定期遞延和不定期遞延之分。前者指的是規定有法定期限的遞延納稅，如[2009]59號文第8條規定，居民企業以其擁有的資產或股權向其100%直接控股關係的非居民企業進行投資，符合特殊稅務處理條件的，可以在10個納稅年度內均勻計入各年度應納稅所得額。除此之外，並購交易者通過企業並購享有的遞延納稅大多屬於不定期遞延；“不定期”也可以理解為“無限期”，實質上相當於“免稅”。參見前引2，金哲書，第94、33頁。

<sup>4</sup> 《稅收徵管法》第3條第2款：“任何機關、單位和個人不得違反法律、行政法規的規定，擅自作出稅收開徵、停征以及減稅、免稅、退稅、補稅和其他同稅收法律、行政法規相抵觸的決定。”

<sup>5</sup> 《稅收規範性檔制定管理辦法》第5條：“稅收規範性檔不得設定稅收開徵、停征、減稅、免稅、退稅、補稅事項，不得設定行政許可、行政處罰、行政強制、行政事業性收費以及其他不得由稅收規範性檔設定的事項。經國務院批准的設定減稅、免稅等事項除外。”

<sup>6</sup> 參見前引42，葛克昌書，第79-83頁。

<sup>7</sup> 參見前引48，黃茂榮書，第188-192頁。

<sup>8</sup> 參見前引9，李剛書，第12-21頁。

<sup>9</sup> 有稅務專家指出，財稅[2009]59號文的內容大概有80%與美國的相關法規類似。參見《解讀財稅[2009]59號文：統一內、外資企業重組及清算事項的所得稅處理》，[http://www.360doc.com/content/10/1209/14/2901133\\_76448218.shtml](http://www.360doc.com/content/10/1209/14/2901133_76448218.shtml)，訪問日期：2017-11-15。



<sup>10</sup>國會指出“重組條款最初的立法目的並非是鼓勵兼併或合併，而是將併購交易稅收待遇的不確定性對併購決策所造成的消極影響降低到最小程度。”<sup>11</sup>有學者認為：“政府之所以會針對特定類型的併購交易制定‘免稅’，及遞延納稅的稅收政策，並不是為了給納稅人特殊的稅收優惠待遇，而同樣是為了確保此類併購交易稅收後果的中性化，即納稅人實施符合免稅條件的併購交易時，既不會給其帶來稅收收益，也不會讓其承受稅收損失。”<sup>12</sup>這一看似認為給予特殊重組以“免稅”並非稅收優惠的主張雖有其道理，但也亦因僅在重組交易、而且是特殊重組交易的語境中討論稅收中性而有其侷限性。因為，第一，特殊重組與普通重組之間的差異是否足夠構成給予前者以“免稅”待遇的理由，毋寧說這是政府為鼓勵重組而採取的一種激勵措施；第二，以資產或者股權為標的的重組交易與其他貨物交易相比，後者固然由於其交易利益的實現而具有可稅性，前者又何嘗不是如此，除政府主導的政策性重組以外，市場主導的企業重組如果沒有重組利

益又如何可能發生（當然，單純為追求免稅或遞延納稅的稅收利益的重組則另當別論，這也是企業重組所得稅制之所以必須注重反避稅的另一價值取向所在），因此“不論是為了獲得壟斷利潤，還是為了節約交易成本，企業進行併購交易的最終目的都是為了營利，……併購交易無論從合法性角度還是從合理性角度來看都是具有可稅性的。”<sup>13</sup>所以，對特定類型的企業重組給予的遞延納稅待遇構成一種稅收優惠，與之相關的稅法應當屬於“稅收調控法”範疇。

當然，如果認為對於貫徹了利益持續原則的重組交易，<sup>14</sup>當事人並沒有構成足夠的經濟地位變化以供其課稅，這種行為在稅法上可以被看作同樣的公司在法律上的重建而已。<sup>15</sup>而大多數國家在其稅收制度中對重組交易設計遞延納稅的特別規定，以減輕納稅人在進行資本投資形式轉換中所承擔的超出其納稅能力的稅收負擔；<sup>16</sup>進一步而言，當企業重組的全部或大部分支付手段都採取股權支付，這時股權對應的基礎資產的內含增值並沒有真正實現或者變現——此即所謂“收

<sup>10</sup>David F. Shores, Reexamining Continuity of Shareholder Interest in Corporate Reorganization, Virginia Tax Review, 3:17, 1998, pp.419-465.轉引自前引2，張春燕書，第45頁。

<sup>11</sup>Klaus Vogel, Worldwide vs. Source Taxation of Income-A Review and Reevaluation of Arguments(Part II), Intertax, 1998(10):310. 轉引自林德木：《美國聯邦公司並購稅收制度研究》，科學出版社2010年版，第41頁。

<sup>12</sup>V. 圖若尼主編：《稅法的起草與設計》（第2卷），國際貨幣基金組織、國家稅務總局政策法規司譯，中國稅務出版社2004年版，第924頁。

<sup>13</sup>前引2，張春燕書，第19頁。

<sup>14</sup>利益持續原則使重組交易與其他交易、如貨物交易之間的區別立現。因為，重組交易的結果通常使重組企業與目標企業之間發生股東利益持續和營業持續的關係，頗有“換湯不換藥”的意味；而其他交易則概非如此。有關利益持續原則，參見前引2，張春燕書，第41-73頁。

<sup>15</sup>前引68，V. 圖若尼主編書，第912頁。

<sup>16</sup>參見前引2，張春燕書，第37頁。

入實現原則”<sup>17</sup>，重組業務並未產生納稅的必要資金——此即所謂“納稅必要資金原則”<sup>18</sup>，如果當期予以徵稅，將導致企業額外的稅收負擔，不利於企業合理的商業調整和資源配置，那麼給予重組交易以遞延納稅的待遇反倒更像是量能課稅原則的體現，<sup>19</sup>而非一種稅收優惠了。<sup>20</sup>這就如同無論區分資本利得與普通所得的國家，均要對資本利得適用單獨的較普通所得為低的稅率或者給予其一些“稅收優惠”待遇一樣。<sup>21</sup>因為對企業重組徵稅，是以企業資本或財產收益作為稅源，而這項收益又常常代表資本和財產長期以來積累的所得，不僅可能包含了通貨膨脹帶來的收益，而且還是稅後所得，如果不與經營收入相區別，而將其作為一次性收益徵稅，難免傷及稅本。<sup>22</sup>

由以上分析可見，如果僅從特殊重組類型與普通重組類型、乃至其他交易相比的角度來看，前者的遞延納稅待遇顯然構成一種“稅收優惠”。但給予特殊重組以遞延納稅待遇，從而消除企業重組時其重組交易所得尚未實現因而沒有必要納稅資金的稅收障礙，進而避免稅收成為影響、甚至決定企業重組決策的關鍵因素，恰恰又



<sup>17</sup>收入實現原則主要系所得稅法上的一項基本原則，其涵義為不論對應稅所得採取增值概念、來源概念或者信託概念，國家只能對已經“實現”的所得加以課稅；參見[美]維克多 瑟仁伊：《比較稅法》，丁一譯，北京大學出版社2006年版，第236頁。有學者認為，對特定類型的企業重組予以遞延納稅的待遇，體現了利益持續原則對收入實現原則的偏離；參見前引2，張春燕書，第18-21頁。只不過，這種所謂偏離在對應稅所得額採現金收付制的情形下得以成立，在通常對企業所得稅的應稅所得額採權責發生制的情形下（如大陸地區《企業所得稅法》第9條、臺灣地區“所得稅法”第22條第1款），遞延納稅是否構成對收入實現原則的偏離還值得進一步探討。

<sup>18</sup>參見前引1，雷霆書，第64-65頁。

<sup>19</sup>有學者認為，收入實現原則可以作為量能課稅原則之具體化的次要原則之一，其解決的是納稅人何時才具有稅捐負擔能力的問題。參見柯格鐘：《論量能課稅原則》，《成大法學》2007年第14期，第89-90頁。

<sup>20</sup>有學者認為，以股權支付對價的特殊重組與普通的資產買賣差異體現在，前者涉及的交易金額巨大，交易環節多，法律程式複雜，交易特點在一般情況下是非貨幣交易，交易增值體現或隱藏在非貨幣性交易性資產入帳價值中，支付手段主要是股權支付；企業沒有獲得顯性的貨幣，沒有納稅能力。參見辛連珠：《論企業特殊性重組資產計稅基礎的確認原則》，《稅務與經濟》2011年第2期，第99頁。

<sup>21</sup>參見前引2，張春燕書，第167-168頁。

<sup>22</sup>參見馮果：《反思與重構：我國企業並購稅制之檢視》，《甘肅政法學院學報》2007年第4期，第109頁。

<sup>23</sup>但也有相反觀點認為，特別是在營業競爭之情況下，稅法原則上應遵守競爭中立性之態度；而授予某些人稅捐優惠，將造成競爭中立性原則之破棄。不過，基於公益之必要，在符合比例原則的基礎上，減稅之稅捐優惠即便違反競爭中立性原則，也將獲得正當化之基礎。參見黃俊傑：《減稅“憲法”意旨之探討》，《月旦法學雜誌》2001年第68期，第122頁。

<sup>24</sup>《國務院關於促進企業兼併重組的意見》（國發[2010]27號）中採用的還是“落實‘稅收優惠’政策”的表述，但之後的《國務院關於進一步優化企業兼併重組市場環境的意見》（國發[2014]14號）中，已經改為“修訂完善兼併重組企業所得稅‘特殊性稅務處理’的政策”了。

<sup>25</sup>參見周曉光：《企業重組中的遞延納稅與反避稅》，《稅務研究》2015年第4期，第67頁，注①。





符合稅收經濟學上所稱稅收中性（亦即稅法學上相對應的競爭中立性原則<sup>23</sup>）和量能課稅原則。因此，遞延納稅待遇是否構成稅收優惠，似乎還有進一步討論的空間。<sup>24</sup>有學者即指出，“遞延納稅”這一概念在理論上並不確切，因為當企業並購滿足特殊並購的條件時，其納稅義務並未產生，無從遞延。<sup>25</sup>不過，在大陸地區企業重組所得稅制的語境內，還有一種更為特殊的重組類型，其稅收待遇構成典型的稅收優惠應該殆無疑義。

### （二）少數國有企業“超特殊重組”的免稅待遇

有學者指出，在上述財稅[2009]59號文規定的普通重組和特殊重組之外，還存在一種專門針對國有企業、而且通常是特大型國有企業或企業集團的“超特殊重組”。該學者檢索出自2000年至2009年4月30日期間，財稅主管部門針對某些具體國有企業頒佈的共計32個檔，對所涉及國有企業給予其在重組改制上市過程中資產評估增值應繳納的企業所得稅不徵收入庫並直接轉計國有資本金，以及企業可按評估後的資產價值計提折舊或攤銷，並在企業所得稅稅前扣除的重大優

惠。該學者進而根據所檢索到的檔本身提供的資料，計算出2000-2007年之間，這種超特殊處理導致對2640億元的所得免征企業所得稅，在當時適用的稅率（33%）下意味著免征872億元的應納稅額；2008-2009年期間，該類超特殊處理繼續實施，775億元所得得以免稅，對相關企業意味著194億元的稅收優惠。<sup>26</sup>

根據上述學者論文的提示及其方法，本文重新作了檢索，得到自2000-2014年期間就具體國有企業重組稅收問題加以規定的45個文件，<sup>27</sup>以及2015年以後針對該類情況作出一般性規定的2個檔；由此可以區分為個案處理和通案處理兩個階段。

#### 1．個案處理階段（2008-2014年）

前述個案處理的45個檔中，發佈於2008年《企業所得稅法》開始施行後的共有19個；其中有一個系針對財務重組的檔，<sup>28</sup>不予考慮；還有一個雖與具體企業重組企業所得稅政策直接相關，但遍查不到具體內容，想必未予公開，<sup>29</sup>亦不予考慮。

就2008年以後個案處理的17個檔，將其主要事項表列如下：<sup>30</sup>

<sup>26</sup>參見崔威：《國有企業重組的“超特殊”稅務處理：法律背景及評議》，《中外法學》2010年第6期，第945頁。

<sup>27</sup>其中，在崔威教授所統計的時間幅度、即2000年-2009年4月30日期間，本文又發現了遺漏的6個檔，因此在前述時間幅度內，共有38個檔；在此後，僅有7個文件。

<sup>28</sup>即《財政部、國家稅務總局關於中國光大銀行財務重組中稅收政策問題的通知》（財稅[2008]29號）。

<sup>29</sup>即《財政部、國家稅務總局關於中國中信集團公司重組改制上市資產評估增值有關企業所得稅政策問題的通知》（財稅[2012]76號）。

<sup>30</sup>表格格式參見前引82，崔威文，第949-952頁。

序號	企業名稱	文 號	發佈時間	資產評估 增值額	稅務處理 類型
1	中國中材集團公司	財稅[2008]42號	2008.07.18	11.95億元	—A+二
2	中國國旅集團有限公司	財稅[2008]82號	2008.08.07	4.26億元	—A+二
3	中國南方機車車輛工業集團公司	財稅[2008]68號	2008.09.10	69.83億元	—A+二
4	中國中鋼集團公司	財稅[2008]69號	2008.09.10	67.81億元	—A+二
5	中國建築工程總公司	財稅[2008]71號	2008.09.10	194.67億元	—A+二
6	中國鐵路工程總公司	財稅[2008]67號	2008.09.17	141.27億元	—A+二
7	中國鐵道建築總公司	財稅[2008]124號	2008.09.19	68.99億元	—B+二
8	西安電力機械製造公司	財稅[2009]20號	2009.02.03	10.63億元	—B+二
9	中國郵政集團公司	財稅[2009]24號	2009.03.23	66.27億元	—B+二
10	中國對外貿易運輸（集團）總公司	財稅[2009]56號	2009.04.07	3.07億元	三+二
11	中國冶金科工集團公司	財稅[2009]47號	2009.04.30	212.94億元	—B+二
12	中國長江三峽工程開發總公司	財稅[2009]161號	2009.12.01	164.22億元	四+二
13	中國農業銀行股份有限公司	財稅[2010]39號	2010.04.30	509.92億元	—B+二
14	中國中化集團有限公司	財稅[2010]49號	2010.06.30	506.05億元	—B+二
15	中國水利水電建設集團公司	財稅[2010]48號	2010.12.16	95.37億元	—B+二
16	中國郵政儲蓄銀行	財稅[2013]53號	2013.09.12	109.42億元	—B+二
17	中國中煤能源集團有限公司	財稅[2014]49號	2014.01.11	89.96億元	—B+二
<b>稅務處理類型</b>					
—A：資產評估增值，直接轉計資本公積，作為國有資本，不徵收企業所得稅；					
—B：資產評估增值應繳納的企業所得稅不徵收入庫，直接轉計資本公積，作為國有資本。					
二：允許按評估後的資產價值計提折舊或攤銷，並在企業所得稅稅前扣除。					
三：資產評估增值在資產轉讓發生時，繳納企業所得稅。					
四：有現金流交易部分確認的所得，繳納企業所得稅；沒有實現現金流交易的部分確認的所得，同前述“—B”。					



## 稅務財務

由上表，首先從檔形式上看，一是均採與財稅[2009]59號文相同的內部工作文件的形式。如果與2008年以前的類似發文還有採“國稅函”字型大小的內部函件相比，<sup>31</sup>不得不承認2008年以後有所進步。二是，除第1個文件（財稅[2008]42號文）無“經國務院批准”字樣和第10個檔（財稅[2009]56號）僅聲稱“根據國務院有關批示精神”，其他15個文件均表明“經國務院批准”；與2008年以前個案處理的26個文件中有多達8個檔無“經國務院批准”字樣或類似表述相比，似乎也有所進步。當然，如前所述，即便有“經國務院批准”的表述，也並未給上述檔提供其授權合法的依據。前述學者分析後認為，如果非要給財稅主管部門對於國有企業重組在稅收上的這種個案處理權力找到上位法依據的話，只能是《企業所得稅法》的第20條，但由於這種免稅待遇超越了《實施條例》所構建的有關資產稅務處理的基本原則框架，因此將第20條理解為賦予財稅主管部門具有獨立於《實施條例》之外的規則制定權的解釋不能輕易採用。<sup>32</sup>

其次，從內容上看，上表中17個檔在稅務處

理方面，除第10個檔（財稅[2009]56號文）是唯一未予免稅的例外情形外，<sup>33</sup>其他16個檔大體可以歸屬於同一類型，但其中又有少許差異。

所謂同一類型，主要即是指上表中稅務處理類型的第一種、即免稅的情形，至於第二種所謂可按評估後資產計提折舊或攤銷並在企業所得稅前扣除其實系免稅的必然延伸，否則如按資產的原有計稅基礎確定的話，前面所免除的資產評估增值部分的稅負勢必還是會遞延到將來資產轉讓時實現。

所謂又有少許差異，一是體現在第一種類型的兩種不同表述、即上表中的“一A”和“一B”上。前者稱資產評估增值直接轉計資本公積，作為國有資本，不徵收企業所得稅；按前述學者的觀點，這意味著由財稅主管部門越俎代庖代替國有資產監督管理委員作出了雙重投資決策，因此其合理性頗值懷疑。<sup>34</sup>或者正是因為這個原因，自財稅[2008]124號文之後的所有檔中相關表述改為資產評估增值應納企業所得稅不徵收入庫，直接轉計資本公積，作為國有資本；從而部分回歸了財稅主管部門的職責許可權範圍。

<sup>31</sup>2000-2007年期間發佈的26個檔中，以“國稅函”為文號的有6個，包括《國家稅務總局關於中國電信集團公司股份制重組後有關企業所得稅問題的通知》（國稅函[2003]308號）、《國家稅務總局關於交通銀行資產評估增值有關企業所得稅問題的通知》（國稅函[2005]143號）、《國家稅務總局關於廣西華勁紙業集團有限公司資產評估增值有關企業所得稅問題的批復》（國稅函[2005]647號）、《國家稅務總局關於神華集團公司重組改制有關企業所得稅問題的通知》（國稅函[2005]796號）、《國家稅務總局關於中國建設銀行股份有限公司股份制改革資產評估增值有關企業所得稅問題的通知》（國稅函[2006]248號）、《國家稅務總局關於中信銀行資產評估增值有關企業所得稅問題的通知》（國稅函[2006]1285號）。

<sup>32</sup>前引82，崔威文，第953頁。

<sup>33</sup>財稅[2009]56號文既未如其他檔般提及系“為支持重組改制上市工作”，又對改制資產評估增值的所得規定在資產轉讓發生時依法繳納企業所得稅；同時可按評估後的價值計提折舊或攤銷，並在企業所得稅稅前扣除。

<sup>34</sup>參見前引82，崔威文，第956-957頁。



第二個差異體現在上表中的第12個文件、即財稅[2009]161號文。該號文區分了現金流交易與沒有實現現金流交易兩部分，前者確認的所得依法繳納企業所得稅，後者確認的所得則按照上述第一種類型處理。

由上可見，這些“有幸”被個案處理的國有企業重組不論其是否滿足財稅[2009]59號文中有關特殊重組的法定條件，均享受到了比遞延納稅更優惠的真正意義上的“免稅待遇”；根據檔中所列明的資產評估增值額加總計約2323.56億元，按企業所得稅25%的一般稅率計算是580.89億元的優惠大單。而且，在“超特殊重組”的免稅待遇之外，還有超優惠待遇，如第13個檔、即財稅[2010]39號文，順帶把對中國農業銀行2008年度用作財政部資本金投入的344.97億元稅前利潤應徵收的企業所得稅也免除了；再如第16個檔、即財稅[2013]53號文，將企業改制上市過程中產生的營業稅、增值稅和土地增值稅一併予以免除。有學者指出：“目前稅法解釋實踐中，最有影響力的利益集團在稅法解釋博弈中時常處於有利地位，國稅總局的解釋資源不得不向它們傾斜。比如，為了支援中國石油化工集團公司發展，國稅總局屢次針對其業務的開展制

定‘訂單式’解釋性檔，類似現象也在電力、銀行、通訊等領域的巨型企業上頻發。”<sup>35</sup>這一見解恰好可以詮釋本文此處所描繪的現象，但是前述檔是否仍屬於“稅法解釋”的範疇值得懷疑。

## 2·通案處理階段（2015-2018年）

或許是因為個案處理過於繁瑣，財稅主管部門於2015年6月23日頒佈了財稅[2015]65號文，其第1條規定，符合條件的國有企業在改制上市過程中發生資產評估增值的應納企業所得稅可以不徵收入庫，作為國家投資直接轉增該企業國有資本金，但獲得現金及其他非股權對價部分，應按規定繳納企業所得稅；國有企業100%控股（控



制）的非公司制企業、單位，在改制為公司制企業環節發生的資產評估增值的應納企業所得稅可

<sup>35</sup>前引22，葉金育文，第121頁。



以不徵收入庫，作為國家投資直接轉增改制後公司制企業的國有資本金；經確認的評估增值資產，可按評估價值入帳並按有關規定計提折舊或攤銷，在計算應納稅所得額時允許扣除。第2條規定了得以享受前述稅收優惠政策的國有企業須滿足的條件。第4條規定了該號文的執行期限為2015年1月1日至2018年12月31日。

以上通案處理規則與個案處理階段的規則相比，有四個顯著變化或者補充：一是規定現金及非股權對價部分應繳納企業所得稅，此前的財稅[2009]161號文已有類似處理方式，這也符合普通重組與特殊重組的一般原理。<sup>36</sup>二是將國有企業完全控股或控制的非公司制企業、單位的改制也納入免稅待遇範圍，而此前的個案處理中對此並未明確，往往只提及重組的主導方企業。三是雖然與個案處理階段相比擴大了受惠國有企業的範圍，但從其限定條件、如須為納入中央或地方國有資產監督管理範圍的國有獨資企業或國有獨資有限責任公司<sup>37</sup>等來看，範圍仍然較小。四是較為罕見地規定了優惠政策的執行期限、即“落日條款”。由此既可看出政府督促有關國有企業盡速完成重組改革的迫切心態，亦在“無意”中提高了免稅待遇規則的可預見性。

由以上論述可知，從稅法角度看，大陸地區企業重組及其相應稅收待遇應當分為三類：普通重組對應應稅待遇、特殊重組對應遞延納稅待遇、超特殊重組對應免稅待遇。由此創造了基於重組交易形式的不同而產生的普通重組與特殊重組的差別待遇，以及基於重組企業是否屬於（特定範圍內的少數）國有企業的特殊重組與超特殊重組的差別待遇。如果說第二類遞延納稅待遇是否構成稅收優惠還有待深入探討的話，那麼第三類的免稅待遇則毫無疑問構成一種稅收優惠，其對量能課稅原則、乃至稅收公平原則的違反應無須費筆墨即一目了然；問題在於，這種違反能否通過比例原則的審查而得以正當化。

根據《憲法》第6條，大陸地區實行生產資料的社會主義公有制（包括全民所有制和集體所有制），並且堅持公有制為主體、多種所有制經濟共同發展的基本經濟制度。以政府力量推動並主導國有企業重組改制從而增強其競爭力，不僅是大陸地區企業重組市場起步的最初動因，<sup>38</sup>而且隨後演化為重組上市一直延續至今；在這其中，從地方政府到中央政府祭出的稅收優惠法寶扮演了不可或缺的角色。

<sup>36</sup> “確定企業所適用並購交易方式的最直觀因素是並購方企業的對價支付方式，通常而言，如果以現金支付，只能適用應稅並購；如果以非現金支付，符合法定條件的就可以選擇適用免稅並購。”前引2，金哲書，第9頁。

<sup>37</sup> 國務院國有資產監督管理委員會2017年8月21日在其官網上公佈的中央企業名錄共包括98戶中央企業。<http://www.sasac.gov.cn/n2588035/n2641579/n2641645/index.html>，訪問日期：2017-12-10。另據網路報導，截止2017年4月，中央企業共有134戶，包括102戶由國資委負責管理的失業類中央企業、27戶由財政部（或委託匯金公司）管理的金融類中央企業和5戶由其他部委管理的中央企業。參見《中國最安全央企名錄及其行政級別劃分》，<http://mt.sohu.com/20171010/n516812800.shtml>，訪問日期：2017-12-10。

<sup>38</sup> 參見前引2，馮果、謝貴春書，第18-20頁；前引2，張春燕書，第115-117頁；前引2，金哲書，第87-88頁。

如果僅從公有制為大陸地區經濟體制構成之本的角度來看，在稅收上對國有企業給予超級優惠待遇似乎無可厚非；乍看起來，亦符合管制誘導性租稅本應適用的需求原則和獎懲原則。<sup>39</sup>前述所謂“免稅待遇”的經濟實質，無非就是政府將從國有企業（甚至所有納稅人）征到的稅款作為財政投資重新又投入到國有企業當中，直接採取“免稅待遇”的方式可能效率還更高。因此，如果按照比例原則傳統的三階依序檢驗理論，則上述免稅待遇似乎得以通過第一階妥當性原則的檢驗。然而，政府所採取之行政措施概無不能達到目的者，因此必須從妥當性原則、必要性原則和均衡性原則“三位一體”的角度來整體衡量。<sup>40</sup>

前述超特殊重組的免稅待遇所謂追求“效率”的做法，在繞開“徵稅→財政收入→預算→投資”等中間環節的同時，也規避了稅收法定主義、法律保留原則（授權明確性原則）、財政法定主義等一系列憲法和法律原則。因此，增強國有企業競爭力的目的正當性並不能合理化給予極少數國有企業重組以免稅待遇的手段正當性。而且，大陸地區摒棄早期受前蘇聯影響的“非稅論”思想，從20世紀80年代中期通過艱難的“利改稅”改革，放棄從國有企業直接收取利潤的做法而改採徵稅的方式，其中一個重要原因就是因

為稅法至少在形式上具有的規範性（彼時尚難稱“法定性”）及其安定性以及隨之產生的公平性。在企業所得稅法方面，大陸地區在經歷了1980-1991年中期曾經按企業所有制形式分別制定的多達五部企業所得稅法、到1991-2007年內外資企業所得稅法分立的階段，<sup>41</sup>最後克服種種困難於2008年起施行統一的《企業所得稅法》，立法當時的主要考慮之一正是為了給所有企業創造公平競爭的稅收環境。

此外，在大陸地區稅務機關依然按照稅收指標來完成徵稅任務的今天，在制定的稅收總收入指標不變的情況下，對少數納稅人免稅的稅款，勢必會轉移到由其他未能享受優惠的納稅人負擔。例如，上表中2008年期間的7個檔免稅的企業所得稅額就達到139.695億元，占2008年稅收總收入的0.26%；2010年期間僅僅3個檔免稅的企業所得稅額高達277.835億元，占當年稅收總收入的0.38%。這還只是有據可查的企業所得稅，按照慣例，財稅主管部門通常會對這些國有企業在重組改制過程中產生的營業稅、增值稅、土地增值稅、契稅和印花稅等各稅種稅負一併予以免除。因此這部分由於免稅而轉移給其他納稅人負擔的稅款不可謂不可觀。至於這些國有企業由於重組而帶來的對GDP增長的貢獻和提升整體國民經

<sup>39</sup>參見前引42，葛克昌書，第135頁。

<sup>40</sup>參見陳新民：《“憲法”學釋論》（修正8版），三民書局2015年修訂8版，第185-186頁。

<sup>41</sup>五部企業所得稅法分別是1980年《中外合資經營企業所得稅法》和1981年《外國企業所得稅法》，以及1984年《國營企業所得稅條例（草案）》、1985年《集體企業所得稅暫行條例》和1988年《私營企業所得稅暫行條例》；1991年，前兩部法律合併《外商投資企業和外國企業所得稅法》，1993年後三部條例合併為僅適用於內資企業的《企業所得稅暫行條例》。





濟的效率，由於缺乏實證資料，難以評價。只是從普通老百姓的觀感來看，這些得以享受免稅待遇的特大型國有企業基本都是所謂“（行政）壟斷”企業，因壟斷而賺取高額利潤。由此而觀，超特殊重組的免稅待遇亦難通過最小侵害的必要性原則與損害與目的利益不應失衡的均衡原則的檢視。

有學者就此評價道：“無論從政策還是技術角度出發，‘超特殊重組’檔對中國所得稅制度已經取得的進步，可以說表現出一種頑固的漠視。”“作為稅收優惠，企業重組‘超特殊’處理不得不說是與《企業所得稅法》的法律框架背道而馳。這種政策的持續存在，應該不是偶爾的疏忽，而相反是政治超越法律的一個重要例證。”<sup>42</sup>

## 結 論

大陸地區企業重組所得稅法律制度體系目前主要由財政部和稅務總局聯合發佈的一系列內部工作檔所構成；與臺灣地區2003年“企業併購法”實施以前，企業併購所產生的稅收問題一般由“財政部”函令進行規範有一定程度的類似性。<sup>43</sup>

基於本文的分析，大陸地區企業重組所得稅法律制度，首先不符稅收法定主義，主要體現在

將《企業所得稅法》第20條、《實施條例》第75條所規定的授權條款以及基於前述授權所制定的以財稅[2009]59號文為核心的一系列內部工作檔作為一個整體觀察，違反了授權明確性原則和禁止溯及原則。其次，由於稅收優惠的緣故亦不符稅收公平原則。其中特殊重組的遞延納稅待遇由於重組稅制的利益持續原則和所得稅的收入實現原則本有向量能課稅原則靠近的可能，或者至少可以基於促進資本市場發展的理由而將其對稅收公平原則的違反予以正當化。然而，在此之外又通過經由個案處理到通案處理的方式，不僅根據所有制的不同而且還因企業規模的大小，又再創設出針對極少數特大型國有企業超特殊重組的免稅優惠，且難以經由比例原則的審查而取得其差別化待遇的合理性。同時，這種免稅優惠還違反了立基於稅收中性的競爭中立原則，更由於稅務總局濫用其解釋權、頻繁變更規則而導致規則繁瑣複雜造成稅收行政效率的低下。

按說大陸地區《憲法》雖未明定稅收法定主義，但該原則已為學術界呼籲喊經年，2013年11月黨的十八屆三中全會通過的《中共中央關於全面深化改革若干重大問題的決定》更是前所未有地提出“落實稅收法定原則”，2015年3月中共中央審議通過的《貫徹落實稅收法定原則的實施意見》甚至明確了落實稅收法定原則的路線

<sup>42</sup>前引82，崔威文，第953、957頁。

<sup>43</sup>參見前引2，馮果、謝貴春書，第138頁。

圖。但在本文所探討的企業重組所得稅法律制度面前，不論是《憲法》或《立法法》等法律所明定的平等原則、法律保留原則（授權明確性原則），抑或尚未明定的稅收法定主義和作為一般法律原則的比例原則，似乎都顯得蒼白無力而無可奈何。而且，企業重組所得稅法律制度無非是整體稅收法律制度的一個縮影而已，其痼疾導因非一日之功。其中，既有長期以來最高立法機關空白授權以至於形成行政主導式稅收立法模式的原因，<sup>44</sup>又有缺乏充分的稅務行政訴訟<sup>45</sup>以及有效的司法審查缺位<sup>46</sup>的緣故，難以盡述。

當今之計，應當首先釐清《憲法》和《立法法》中規定的國務院及其部委的職權立法權與國務院及其部委依單行稅收法律所獲得的委任立法權之間的關係；其次對《立法法》第10條和第12條作目的性擴張解釋，從而使其適用於單行稅收法律對國務院或者財稅主管部門的授權立法條

款；再次根據新修訂的《立法法》修訂2001年頒行、已明顯過時的《行政法規制定程式條例》和《規章制定程式條例》，明確行政法規與規章各自有權規範事項的範圍和界限，繼而審查稅務總局自行制定的《稅務部門規章制定實施辦法》和《稅收規範性檔制定管理辦法》是否符合上位法。與此同時，還應修訂《稅收徵收管理法》第88條有關對納稅爭議採取“清稅前置”的限制性前提條件，<sup>47</sup>開放稅務行政訴訟；如能進一步建立起違憲審查制度，則不異百尺竿頭更進一步。以上有關改進大陸地區稅收立法與稅法解釋體制的大體思路，已難以為本文篇幅所容納，有待另文專論。（本文轉載自106年12月18日第八屆稅務實務問題研討會會議手冊）

<sup>44</sup>參見前引11，李剛文。

<sup>45</sup>有學者對1998-2012年期間最高人民法院公佈的統計資料的分析表明：20世紀90年代末每年有接近2000個案件，到2004年下降到每年約1000件，2007年甚至下降到約300件，近幾年則大致保持在每年400件；稅務訴訟占行政訴訟總量的比例也大為下降，從2000年的2.4%下降至2011年的0.3%。參見崔威：《中國稅務行政訴訟實證研究》，《清華法學》2015年第3期，第137-138頁。本文作者從1999-2016年期間出版的《中國統計年鑒》以及《2016年全國法院司法統計公告》（《最高人民法院公報》2017年第4期，第13-15頁）中所收集到的資料基本印證了上述資訊，並以法院受理行政一審案件為例補充如下：2013年稅務案件362件，占行政案件總數的0.29%；2014年稅務案件398件，占比為0.28%；2015年稅務案件636件，占比為0.29%；2016年稅務案件683件，占比為0.30%。

<sup>46</sup>大陸地區1989年《行政訴訟法》僅允許相對人就具體行政行為提起訴訟（第2條），而否認行政法規、規章或者行政機關制定、發佈的具有普遍約束力的決定、命令等抽象行政行為的可訴性（第12條第2項）。2014年《行政訴訟法》首次修訂，增設第53條，規定相對人在對行政行為提起訴訟時，可以一併請求對構成行政行為依據的規範性檔進行審查；這裡的規範性檔是指由國務院部門和地方政府及其部門制定的規範性檔，不包括規章。這一規定意味著，一是不能單獨就規範性檔提出審查請求，即僅能附帶審查；二是規章及規章以上的行政法規和法律不受司法審查。

<sup>47</sup>此處所謂納稅爭議的“清稅前置”限制性條件，是指納稅人就納稅爭議申請稅務行政覆議之前，必須先全額繳納稅款、滯納金或者提供相應擔保。類似臺灣地區曾經的1973年“海關緝私條例”第49條、“稅捐稽征法”第35條和1986年“海關法”第23條所規定的稅捐複查限制條件，這些規定雖首經“大法官”1986年釋字第211號解釋做“合憲”宣告，但此後歷經1988年釋字第224號解釋、1993年釋字第321號解釋和1997年釋字第439號解釋相繼宣告“違憲”之後，終於被予以廢除。而大陸地區《稅收徵收管理法》目前正在大幅修訂過程中，第88條是修訂的焦點問題之一。



# 論家族公司與董事自身利害關係

作者 / 陳文炯會計師・潘思璇會計師 杏和聯合會計師事務所



報載某上市光電公司的大家族將其家族個人所持有公司的上市股票，移入家族控股公司而廣受股民注目，更突顯未來此種運用家族控股公司持有上市櫃公司的股票會越來越多。

家族控股公司享有諸多優勢，更有以設立閉鎖性股份有限公司來持有家族公司股票，而享有較多好處，擇其要者說明：

## 一、限制股票移轉，股權永為家族持有

閉鎖性公司依公司第356條之一規定，指股東人數不超過五十人，並於章程定有股份轉讓限制之非公開發行股票公司，此與一般股份有限公司股份自由轉讓原則背道而馳，而讓閉鎖性公司更有彈性。因此，家族公司可訂定高門檻，讓原家族股票所有人(股東)，如要移轉股票時得限制以具有股東身份(家族成員)為限，或原有股東具有優先購買權，所以，仍可將家族公司股票侷限於家族成員手中。

## 二、取消員工新股認購權利，讓股權侷限在家族內

依公司法第二六七條規定，公司發行新股

時，除經目的事業中央主管機關專案核定者外，應保留發行新股總數百分之十至十五之股份由公司員工承購。與同條第三項規定，公司發行新股時，除依前二項保留者外，應公告及通知原有股東，按照原有股份比例儘先分認，並聲明逾期不認購者，喪失其權利；原有股東未認購者，得公開發行或洽由特定人認購。

為利於事業經營，閉鎖性公司有高度所有權與經營權結合的觀念並為使閉鎖性股份有限公司在股權安排上更具彈性，所以依公司法第三五六條之十二規定，得排除員工應有的新股認購權，讓家族持股仍可侷限於家族成員手中。

## 三、黃金股(對特定事項具有否決權)

閉鎖性公司可以定義創業家、家族長輩等人持有黃金股，對某些特定事項具有一票否決否權。以確保家族事業於穩定的基礎上，持續發展。

## 四、其他優點

Ex.擁有複數表決權、董監事保障名額，易於發行公司債等優點。



## 壹、排除董事競業禁止的必要性

家族公司所經營事業多專精於某一特定產業，彼此間業務具有同質性相當高，為讓公司合法經營，就有必要排除董事競業禁止條款，讓董事們避免觸法。

## 貳、保護投資人利益

然為健全公司治理，促使董事之行為更透明化，以保護投資人權益，董事對於會議之事項，有自身利害關係時，應於當次董事會說明其自身利害關係之重要內容，所以，立法院於102年12月14日增修公司法第二〇六條第二項規定，董事對於會議之事項，有自身利害關係時，應於當次

董事會說明其自身利害關係之重要內容。

## 參、董事有自身利害關係，不計入表決權數

依公司法第二〇六條第一項規定，董事會之決議，除本法另有規定外，應有過半數董事之出席，出席董事過半數之同意行之。而第三項規定，董事會的決議準用同法第一百七十八條、第一百八十條第二項之規定，即股東對於會議之事項，有自身利害關係致有害於公司利益之虞時，不得加入表決，並不得代理他股東行使其表決權。所以，於董事會中董事對於有自身利害關係的決議時，是不能加入表決，亦不得代理其他董





事行使表決權。並依同法第一八〇條規定，股東會之決議，對依第一百七十八條規定不得行使表決權之股份數，不算入已出席股東之表決權數。所以，於董事會中董事對有自身利害關係的決議時，已出席的董事，是不算入已出席之董事表決權數內。

### 肆、一〇七年七月六日修法前易排除董事競業禁止

依公司法第二〇九條規定，董事為自己或他人為屬於公司營業範圍內之行為，應對股東會說明其行為之重要內容並取得其許可。暨依同條第二項規定，股東會為前項許可之決議，應有代表已發行股份總數三分之二以上股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之。所以，如要排除董事競業禁止，可於董事會提案中予以說明，並經送股東會決議時，董事持股不計入表決權數後，並經特別決議通過後，即可排除董事競業禁止。

### 伍、一〇七年七月六日修法更健全公司治理

為更健全公司治理，促使董事之行為更透明化，以保護投資人權益，本次修法將董事自身利害關係拓大適用範圍，至親屬與可控制的關係人。所以增訂第二〇六條第三項，明定董事之配偶、二親等內血親，或與董事具有控制從屬關係之公司，就會議之事項有利害關係者，視為董事

就該事項有自身利害關係，董事應於當次董事會說明其自身利害關係之重要內容。

### 陸、排除董事競業禁止的困難

因家族公司的所營事業同質性高，排除董事競業禁止可避免董事觸法。然家族公司成員本就不多，且董、監事大多由自家人擔任，也有不少是家族內成員事先成立投資公司再投資家族控股公司，也有部份是控制公司及其從屬公司間的相互投資(公司法第一七九條第二項規定是無表決權股份)。因此，董事之配偶、二親等內血親，或與董事具有控制從屬關係之公司，於決議董事競業禁止時，「應」準用同法第一百七十八條、第一百八十條第二項之規定，董事對於會議之事項，有自身利害關係致有害於公司利益之虞時，不得加入表決，並不得代理他董事行使其表決權，亦不算入董事會已出席董事之表決權數內。所以，家族公司若要訂排除董事競業禁止的議案，可能難以過關。同理，亦難於股東會中形成特別決議。

### 柒、集思廣義

個人於一〇七年十二月十四日與經濟部商業司座談時，就教陳秘順副司長，為避免董事無心觸法，是否可以為家族公司尋求董事符合董事競業禁止的途徑。亦期會計師同道或對公司法有專研人士就上述家族公司排除董事競業禁止的窘境有合法、合理、合情的方案。

# 庫藏股與資金成本等相關議題之研究

作者 / 游智惠會計師 上海財經大學金融學院博士

## 壹、前言

融資政策、投資政策及股利政策始終是公司營運上三大主要財務管理重點。其中尤以投融資政策更是企業永續經營之命脈。2008年金融海嘯後，包括美國聯準、歐洲央行（ECB）以及英國銀行均實施低利率政策來挽救經濟不振之現象，企圖以低利政策引導企業從事於較長期之投資計畫，可惜事與願違，部分投資人卻將此取得之資金用於高風險的金融商品市場，甚至更多公司大量借入資金，再以發放現金股利或買回股票（庫藏股）之方式，退還現金給股東。Blundell-Wignall & Roulet（2013）乃據此以MSCI將近5,000家上市公司為樣本，對上市櫃公司之負債資金成本、權益資金成本之漲跌，是否會對公司庫藏股決策造成影響進行研究，結果發現由歐洲及美國樣本得到之結論，與亞洲的香港、新加坡、澳洲等抽樣得到之結論不同，確實有許多公司以低利率融資取得之資金用於買回股票。另因臺灣資本市場有其獨特性，尤其上市公司規模大多較其他國家為小，且行業業態較其他國家為多、資料庫較完整，因此選樣較容易，最重要的是實施庫藏股期間夠長（自2000年起），是以筆者乃決

定以臺灣上市公司為例，探討金融海嘯前後權益資金與負債資金成本等因數對庫藏股買回決策之影響。本研究乃由資訊不對稱理論發想，另參考Blundell - Wignall& Rouet（2013）之研究發現，再以臺灣上市公司為樣本作實證，以便與美國與歐洲樣本得到之庫藏股結論作為對照。

根據研究發現，許多上市公司為護盤公司股價、保障股東權益，實施買回自家股票之動作。甚至2014年媒體報導，蘋果公司（Apple）於2013年約花560億美元在買回自家股票，堪稱美國企業去年庫藏股實施之冠。南韓大廠三星電子（Samsung），也宣佈三個月買回2.2兆韓元（19.9億美元）自家特別股及普通股。現代汽車集團（Hyundai Motor Group）旗下公司也有計劃性的實施庫藏股計畫。到底「庫藏股」對企業有什麼驚奇魔力？

2008年金融海嘯後，各國採取寬鬆貨幣政策，債務融資利率下跌，公司長期資金供給增加，但公司資本投資未明顯增加，國民所得GDP亦未顯著成長，導致此種現象之自變量為何呢？如不考慮代理問題，依資訊傳遞理論推論，係因各國借款利率相對於權益資金成本





而言處於低檔，公司融資取得較為容易，而公司為傳達給投資人公司股價有低估訊息，故進行庫藏股買回，所以乃以此融資所得之資金作為買回庫藏股之財源；第二、因為公債殖利率長期被壓低，閒置資金只好投入高收益、高風險的資產；第三、或許是公司尚未找到合適之投資機會，或自由現金流量過多，所以經理人便選擇買回庫藏股以提高每股盈餘俾使營運產生較好的表現。理論上，理性的投資決策是選擇投資結算淨變現價值大於零之投資案。依現代投資組合理論假定大多數投資者為風險規避（Risk Averse）者，是以一位理性投資者於數個具相同預期回報的投資組合中，合理推論他會選擇其中風險最小的投資組合；或者如果幾個投資組合具相同的投資風險，投資者會選擇預期回報最高的那一項，易言之，當公司尚未找到達滿意的投報率之投資機會，或投資風險過高，則公司合理的情況下自然不會從事投資。

## 貳、研究動機與目的

本研究經由大量的文獻探討知悉影響公司融資決策的自變量很多，故擬由眾多的自變量中選定以庫藏股買回為探討核心。過去國內外許多文獻探討不乏研究庫藏股買回之動機及庫藏股宣告前後之經營績效，但鮮少有研究資金成本、董監事持股比例、董監事持股質押比例、自由現金流量等引數與庫藏股買回之關係，暨探討前述因數

於金融海嘯前後對庫藏股之影響，本研究乃擬以此為研究之框架，取臺灣上市公司為例，探討權益及負債資金成本等因數之異動，對庫藏股決策之影響。此亦為本研究之創新處與貢獻之一。

本研究首先提出四項研究目的與研究問題為主軸，其後於研究架構與設計時提出本研究四項假說及一項有關金融海嘯增額測試假說，前述研究假說與四項研究目的與問題相互呼應，接續進入本研究實證階段之實證驗證分析，並進行研究假說檢定與說明。

本研究基於前述研究背景與動機提出如下研究目的：

- 一、 探討臺灣負債及權益資金成本之變動，對上市公司買回股票決策之影響。
- 二、 公司董監事持股情形，對庫藏股決策影響關係之比較。
- 三、 公司之自由現金流量率高低，是否對庫藏股決策有影響。
- 四、 公司之每股現金股利率高低，是否對庫藏股決策有影響。

研究實證部分，本研究採用邏輯檢定（LOGIT model）統計檢定方法，探討研究模型於2001-2014年暨2008年金融海嘯後權益資金成本及負債資金成本等因數之變化，會不會因此而影響該等公司於進行庫藏股決策，且期望更深入瞭解臺灣資本市場對於庫藏股法規之反應，作為日後政府主管機關評估相關法規修正或公司決策之參考。

### 叁、文獻探討簡述

本研究之目的，主要係研究資金成本、董監事持股比例、董監事持股質押比例、自由現金流量等因數與庫藏股買回之關係，暨探討前述因數於金融海嘯前後對庫藏股之影響。因此，本章將針對國內庫藏股制度、買回庫藏股之國內外相關文獻進行探討。

世界各國關於公司可否買回自家股票之規定多不相同，以臺灣關於庫藏股之立法精神來看，係採原則禁止例外同意的方式，此與日本與英國、德國相同，美國則採原則允許，其他另有規定者例外。觀察此法令之通過主要是提供一個穩定股價之工具。臺灣係於2000年正式修法可買回自家股票，依證券交易法第二十八條之二係規定上市、上櫃公司買回本公司之股份，雖然當時於證券交易法中規範公司得買回自己股份的立法方式，世界各國法制中罕見其例，且觀諸法案中立法理由與規範內容仍蘊含若干缺失，例如有關內線交易之處理仍存在若干爭議等，惟仍不失其為穩定股市力量之一。

依證券交易法第二十八條之二，其適用目的可分為下三：

- 1.轉讓給員工，以激勵員工士氣並留任優秀人才。
- 2.作為附認股權公司債、附認股權特別股、可轉換公司債、可轉換特別股或認股權憑證轉換時所需之股票來源等。
- 3.為維護公司信用及股東權益，亦得以買回

並銷除股份。

另，根據國外相關文獻，實施庫藏股之動機與相關理論大致包括1.訊號假說(Signaling Hypothesis)2.自由現金流量假說(Free Cash Flow Hypothesis)3.防禦併購假說(Takeover Deterrence Hypothesis)4.最適財務槓桿假說(Optimal Leverage Ratio Hypothesis)5.經理人誘因假說(Management Incentive Hypothesis)等，這些理論於本研究中扮演重要理論依據。

### 肆、研究設計與實證結論

本研究之樣本範圍係2001-2014年間臺灣所有上市公司，抽樣條件係研究期間具備完整之財務資料，包含具有負債比、庫藏股買回公司市價比(MVBV)等連續性及橫斷面之Panel data進行檢定。這是一種不平衡之連續資料狀態(unbalanced panel data)，本研究實證檢定過程中，為了控制總體經濟環境的影響，同時降低不同年度資料因受到其他非個體自變量衝擊而可能產生的估計偏誤，另加入年度控制虛擬變數進行控制，以解決估計偏誤的問題。並採用邏輯檢定(LOGIT model)統計檢定方法進行研究與分析。

此研究共分析8289筆樣本，實際上較偏向橫斷面資料，致資料間有殘差異質性，而產生統計檢定的t值不顯著之現象，但為解決殘差異質性，本研究之依變數、因數及控制變數皆已經過標準化處理，並加入年度等虛擬變數，實證分析結果顯示，因數多已經達到顯著水準，符合學理預期。



本研究經詳細的文獻探討得出之觀點或研究結論，擬出五項假說再透過統計模型驗證資金成本等自變量對庫藏股之影響，由研究結果中可以清楚發現以下研究問題之結論，並達成所設定之研究目的。

總結本研究問題及結論如下：

### 一、臺灣負債及權益資金成本之變動，對上市公司買回庫藏股之決策有何影響？

本研究發現，當負債資金成本降低，對公司買回庫藏股並無顯著影響，表示公司在評估是否實施庫藏股買回時考慮的自變量時，非僅考慮資金成本，而是多面向思考對公司股東權益最佳之方案；至權益資金成本降低，公司買回庫藏股意願提高，係成反向關係，支持假說。推論此係因當權益資金成本（KE）越高，表示股價波動度大，投資風險高，是以上市公司反而傾向不買回庫藏股，這隱含公司做決策時不一定全部從資金本來考慮，甚至當股價與市場背離時，更是不會只看市場上股價表現。

### 二、公司董監事持股比例及董監事持股質押比例，是否影響買回庫藏股決策？

本研究發現，董監事持股比例對庫藏股買回決策呈反向影響，表示當公司董監事持股比例下降時，因董監事成員與公司經營損益共擔程度越低，故庫藏股買回意願越高，至於當董監事持股質押比例增加，買回庫藏股意願亦越高，呈正向

影響，推論此與董監事財務壓力較大有關。

### 三、公司所持有之自由現金流量高低，是否影響買回庫藏股決策？

本研究發現，實證結果自由現金流量高低與公司庫藏股買回決策呈正向關係，因當公司自由現金流量增加時，基於代理理論緣故，經理人有誘因去宣告公司將實施庫藏股買回，以便提高當期的每股盈餘。

### 四、當公司每股現金股利率增加時，是否對買回庫藏股決策有影響？

本研究發現，股利可以有效降低管理當局與股東間的代理成本，因為支付股利可降低經理人可支配之現金，迫使公司有必要對外募集資金時，面臨更高資金成本，或須通過資本市場對增資資金之檢驗，而降低經理人隨便選擇次佳投資方案之可能性。再者，股利資訊之發佈，某種程度上可視為公司管理階層對未來現金流量樂觀的展現，故實證結果當公司每股現金股利率增加時，越無誘因進行庫藏股買回。

### 五、2008金融海嘯前後，資金成本、董監持股比例、董監持股質押比例、自由現金流量及每股現金股利率等引數，對買回庫藏股決策是否分別有影響？

本研究藉由平穩性檢定結果發現，2008金融海嘯前後之回歸模型具差異，亦即實證結果，除負債資金成本降低，公司越有誘因執行買回庫藏股之假說無法獲得支持外，其餘因數均對庫藏股



買回之決策有顯著影響。並與金融海嘯前全體樣本假說測試之結果極為相近，可推論金融海嘯前後，回歸模型已發生結構性變動，是以實證結果除負債資金成本在金融海嘯發生前後，對買回庫藏股影響不顯著外，其餘權益資金成本、董監事持股比例高低等變數，均支持本研究假設，顯著影響公司買回庫藏股決策。

## 伍、實證結果之理論意涵

上述實證結論除呼應文獻探討中關鍵理論—代理理論外，另行為金融理論則是從人的角度來解釋市場行為，充分考慮市場參與者的心理因素，也注重投資者決策心理的多樣性，突破了現代金融理論只注重最優決策模型，使人們對金融市場投資者行為的研究由“應該怎麼做決策”轉變到重視“實際是如何做決策”，使研究更接近實際。尤其其中心思想的期望理論，傳達公司在研議資本決策時，實係反映出該公司經理人及管理當局的價值觀與決策態度。該理論認為投資者對收益的效用函數是凹函數，對損失的效用函數是凸函數，因此投資者在投資帳面值損失時通常會表現出更加厭惡風險，而在投資帳面值盈利時，隨著收益的增加，其滿足程度速度減緩。故當公司獲利狀況良好時，資金成本對資本支出決策即無重大影響。是以，即便代理理論有一些先天議題待解決，亦即當其激體制尚未能與經理人和股東的利益有效結合時，他們往往會做出較不利股東的經營決策，而導致損害其他股東的利

益，但由於有限理性、有限自制力和有限自利的存在，人們不完全會像主流理論所假設的那樣，在每一種情境下都清楚地計算得失和風險概率，人們的選擇往往還受到個人偏好、社會規範等的影響，因而未來的決策存在著不確定性，所以行為金融理論提出的理論框架仍有許多有興趣的學者繼續研究中。

另若探究影響庫藏股買回決策是否只受到假說中所提及的，資金成本、董監事持股比例、自由現金流量高低等自變量而已？又庫藏股買回執行後是否對公司營運效率有實質幫助？

其實現代金融理論認為市場是有效率的，投資人也是理性的，CAPM及EMH也都是建構在理性的分析假設之下，但實際上投資人並非都是在理性的前提下決策，因此市場上的價格往往未如預期。以資訊不對稱理論來看，市場賣方本來就比買方擁有更多有關商品資訊，掌握更多資訊的一方，即可以透過向資訊貧乏的一方傳遞資訊而在市場中獲益；因此資訊不對稱是市場經濟的弊病，市場中的參與者因獲得資訊管道之不同、信息量的多寡而承擔的不同風險和利益。該理論揭露了市場體系中的缺陷，也指出完全的市場經濟並不是自然合理的，不一定會給市場經濟帶來最佳效果，還是得靠自由市場機制。尤其處於這樣一個充滿不確定性、高利潤與高風險並存、快速多變的“風險經濟”的時代，市場經濟中的資訊不對稱現象比比皆是，問題關鍵是各行各業的決策者怎樣努力掌握與瞭解比較充分的資訊，研究藉由生



產力發展的規律和趨勢,把握住經濟、技術和社會的發展動向。只有及時掌握比較充分的資訊,才能讓不確定化為確定或削減不確定的力度,認准方向,加快企業發展的腳步。

另本研究涵蓋樣本期間2014年4月曾意外發現有某股票因遭到國外機構以財報不實大舉調降目標價,當時股價最低來到59.3元,祭出買回庫藏股訊息5天後,股價衝高至77.4元,短線漲幅高達30%,顯見庫藏股買回對短線護盤奏效。只是不久後的股東會上,股利卻從原本每股5元調降到3.5元,股價隨後也再度回到60元以下。所以,庫藏股買回執行後是否對公司營運效率有實質幫助?其實是很明顯的。

## 陸、結論

本研究係針對研究背景提出四大問題暨擬訂四大目標,並因臺灣資本市場之特性,包括大多上市公司規模遠較其他國家為小,行業業態較其他國家為多、資料庫較完整,因此選樣較容易,更重要的是實施庫藏股買回期間較其他各國為早(自2000年起),是以乃決定以臺灣上市公司為例,藉由2001-2014年間14年8289家符合各項樣本條件之樣本,並以資金成本、董監事持股比例、自由現金流量等因數進行回歸分析得出如前述之資料及研究結論,相信可協助投資者判斷公司關於重大現金流量決策適當性,進一步做成投資決策或提供投資者于日後投資時評估被投資公司體質及風險之依據。

另,觀察近期全球股市不振,臺灣上市櫃公司執行庫藏股買回之情況,發現上市公司中約有10.6%、上櫃公司則約有12.8%執行庫藏股買回,又上市公司中公告之買回目的有57.8%表示係為轉讓給員工,上櫃公司亦約有68.3%表示係為轉讓給員工,形式上這些訊息傳達公司是為激員工士氣並任優秀人才,以配合公司在此變化迅速的環境中轉型增加企業競爭力,達成穩定股價之目的。惟庫藏股買回後轉讓予員工時,轉讓資格與轉讓價格等辦法屬公司自治事項,由公司董事會決定即可,小股東們無從置喙,可能會出現相當的套利空間。所以為避免利害關係人受損而圖利特定族群,或許相關單位對庫藏股買回案件目的為轉讓給員工時,不僅要尊重公司自治,亦應適度訂定規範;另一方面,前述執行庫藏股買回之公司比例及買回目的分析結果,相較於本研究期間截止時之2014年之統計結果,上市公司中約有7.3%、上櫃公司則約有10%執行庫藏股買回,其中又分別有46.1%、55.2%之上市櫃公司公告買回目的係為轉讓給員工之比例來得高,差異原因為何?皆肇因於經濟景氣嗎?筆者將以此觀察作為後續研究之主題,或許也可提供政府主管機關於修訂庫藏股買回方面議題研提建議之參考。(本文主要摘自拙著博士論文,係該論文之精簡版本,加上若干近期時事觀察,敬請指教)。

# 會計師實務：簽證業務指引 作業與管理

臺灣省會計師公會執業指引小組彙集

## 1. 前言

會計師業因長期受法令加持及會計師業界自我規律，形塑出不可撼動之超然獨立的專業素養，素來倍受工商企業、社會大眾、政府及各界之信賴與倚重，尤其簽證業務「動見觀瞻」不得不謹慎！所以，一旦委任案開始作業，就會依照審計準則規定要有詳的書面查核計畫，從查核前的案件風險評估、了解受查者及其內部控制等環境品質及辨認相關交易類別與風險，設計相關查核程序，再按照計畫逐步執行查核程序，並對所執行的分析與評估做成書面文件，按年度或項目彙集成相關工作底稿保存。至於其他非簽證業務也有自行一套作業流程及管理模式，以因應相關業務需求。

「委任與報價」及「法令與業務」之專題，已分別於106年度第270、271、272及273號及107年度第274、275、276及277號季刊刊登完畢。108年度本小組仍依照原定計畫推出「作業與要點」之專題，按會計師執業基本法規來源，說明會計師執行業務法源、服務種類及其效益，乃依其服務性質分為簽證業務、會計稅務、工商行政及其他業務等四個主題，陸續於278、279、280

及281號季刊推出。

## 2. 作業與管理

凡事「豫則立，不豫則廢」尤其是依法令執行職務為主要特色的會計師，在相同法定申報時間框架下，同時處理不同行業、組織、法規…的申報個體，係屬於高度專業化及高人力密集的行業，除了眾所周知的忙季高度加班血淚外，更要確保自身超然獨立、公正嚴謹立場及依其專門學識技能提供專業服務，其查核工作應為妥為規劃，其有助理人員者，需善加督導，為一般公認審計準則總綱第3條所明訂。另按一般公認審計準則總綱第7條：會計師姓名如與財務報表發生關連，均應出具報告，表明其承辦工作之性質及所承擔之責任。所以為了維護作業品質，會計師一般會依自行業務需求，發展一套作業系統及方法，以因應公眾檢視其作業報告、內容及方法。

在會計師實務的法令與遵循之專題系列中指出，會計師在執行業務的作業方式深受不同目的事業主管機關法令限制與規範，將分別於2.1簽證業務2.2會計稅務、2.3工商登記及2.4其他法定業





務，就這四個面向說明其特有的作業方式及相應管理。

## 2.1 簽證業務

會計師得提供簽證業務之審計相關服務，按審計準則公報制定之目的與架構第二點所提出之審計與相關服務及按第五點會計師提供審計及相關服務的種類、各種類服務所提供之確信程度、報告的形式及會計師提供該等服務時應否具獨立性，彙總表如下：

簽證項目	審計	相關服務			
服務種類	財務報表之查核	專案審查	財務報表之核閱	協議程序之執行	財務資訊之代編
審計作業	獨立會計師根據一般公認審計準則執行，對於財務報表是否按照一般公認會計原則編製，並在重大性考量下是否允當表達表示意見。	根據某種既定準則下，對受查者除「歷史報表」以外之「其他聲明」，是否在「重大方面」允當表達，表示意見。	對財務報表是否沒違反既定準則（或規定）而須做重大修正之情形，表示看法。	在執行與受查者及相關第三者所約定之程序後，陳述所執行之程序及所發現事實，但不對整體情況如何做成結論。	帶他人蒐集、分類、及彙總財務資訊，並把彙總的資訊以「報表」形態表達，而非「查核報告」。
確信程度	高度但非絕對確信	高度但非絕對確信	中度確信	不對整體作確信	不作確信
報告形式	對財務報表之聲明以積極確信之文字表達	對受查者之聲明以積極確信之文字表達	對財務報表之聲明以消極確信之文字表達	僅陳述程序及所發現之事實	僅敘明代編之事實
會計師應否具獨立性	應具獨立性	應具獨立性	應具獨立性	得不具獨立性，惟須於報告中說明	得不具獨立性，惟須於報告中說明

會計師審計作業係指執行審計的查核過程，傳統上，依審計的類型及內容分為財務審計、遵行審計及作業審計三大類，加上近年來逐漸受到重視的鑑識審計，簡述如下：

	財務報表審計	作業審計	遵循審計	鑑識審計
審計標的	受查者之財務報表	組織特定單位或營業活動	營利及非營利機構、政府單位及個人某些財務或營業活動	營利及非營利機構、政府單位及個人某些財務或營業活動
審計目的	會計師對於企業所編製之財務報表加以查核，以對於財務報表是否符合一般公認會計原則允當表達表示適當之意見。	查核人員對於組織特定單位或營業活動加以覆核，以評估是否有效率及有效果的達成既定的目標，並提出改進之意見。	查核人員對於營利及非營利機構、政府單位及個人某些財務或營業活動加以稽查，以評估其是否依照某些法令或法定的條件、規則或規定來執行。	目的是偵測或防止舞弊行動，一般用來支援訴訟評鑑、提供專家意見及在爭議案件中提供調查之執行、諮詢或協助。
審計業務	如專案審查、財表核閱、執行協議程序、代編財務資訊等，但不包括稅務、帳務處理和管理顧問等。	研討機構整體或其中某單位的作業程序和方法以查明績效。	衡量受查單位是否切實遵循有關當局的規則、條件、標準或政府所訂法令規章的審計。	訴訟支援，釐清系爭事實和責任，並協助損失價值的評定及應企業或機關組織委任進行舞弊調查，內部控制制度覆核，企業間商業詐騙調查，或各種購併、商業交易、授權等的評價鑑定。

上述，鑑識審計會在2.4其他法定業務介紹。本次針對傳統審計業務--遵循審計及財務報表審計之審計流程作說明，主要是兩種審計目的都在法規的遵循與表達的允當性。

對會計師而言，評估重大不實表達風險是在審計過程中最重要的警覺，所以瞭解受查者及其環境以辨認並評估重大不實表達風險，是不可或缺的查核環節，基本上，期中審計多以內控系統查核為主，而



## 執業經驗分享

期末審計傾向報表查核為主，也有為了整合管理方便，同時實施兩種不同性質查核工作。有時，中小型之審計案件，因工作量有限，在接近期末的時間，開始查核至跨越報導期間結束日之後的適當時日，因為案件較為簡便只有期末審計；反之，在超大型之企業，通常一次期中查帳不夠，而須多次進行期中查帳，甚至漸進至查核人員長期駐審的「持續審計」型態。無論外勤時間為何及施行何種測試查核，只要查核案件能取得足夠及適切的證據，便於整合管理就是好的查核策略。

近年來評估重大不實表達風險，漸漸由系統導向轉為風險導向的風險評估模式。所謂系統導向，係指藉著對內控的了解與評估，對內部控制系統的有效性做成評估結論，並藉此決定證實測試深度廣度的依據，可見系統導向係建立在企業有相當可靠的內控系統下，較常應用於中型或大型企業；而風險導向係對缺乏有明文制定之內控，或採用其他風險控管措施之企業，無法藉內控系統指引方向，只能藉風險評估來導引者，依照風險之衡量及控制為主導的工作流程，旨在確保愈高風險部份，相對投入之審計查核工作量亦愈高，如此則偵測出錯誤之機會增加，而相對節省人力物力，避免在判定較安全（低風險）處投入太多查核資源。系統導向法之所以取代傳統資產負債表為架構引導之查核方式，內部控制受到普遍重視為主要原因；風險導向法之漸成主流，是由於風險控制對審計人員而言，更為重要，也

更有助於控制審計工作之品質。

審計風險之控管整體性、策略性之規劃，通常稱為計劃；局部性、細節性之規劃，通常稱為程式。通常，審計工作之規劃始自於瞭解受查者及其環境評估風險，才能因應所評估之重大不實表達風險，擬訂查核程序—包括證實程序及控制測試在內，完成查核程序後，才可據以出具查核報告。若有重大發現，改變審計人員對受查者事業體之認知與評估，則上述步驟必須再循環一次，亦即「重新瞭解、修改計劃、修改程式」，如此周而復始，至全部審計工作完成為止。除了規劃時之瞭解，在執行工作階段的繼續深入瞭解，仍應持續回饋至主查會計師，以便對重大改變，作出及時因應措施。其一般審計工作流程如下：



將上述審計工作流程分述如下：

### 2.1.1 查核工作規劃

查核規劃之目的，係為有效執行查核工作，包括為查核案件訂定整體查核策略及查核計畫，係屬持續及適時修正之過程，通常於前期查核完成後開始，並持續至當期查核案件完成為止，適當之規劃有助於財務報表之查核。查核規劃茲按審計準則公報第47號「財務報表查核之規劃」相關程序說明如下：



## 1.查核前作業

查核人員應於查核案件開始前，執行下列程序：

- (1)執行審計準則公報第44號「查核歷史性財務資訊之品質管制」有關查核案件續任之程序。
- (2)評估審計準則公報第44號「查核歷史性財務資訊之品質管制」有關會計師職業道德規範（包括獨立性）之遵循。
- (3)瞭解與溝通查核案件委任之內容。

## 2.規劃作業

查核人員應訂定整體查核策略，以決定查核範圍、時間及方向，並據以擬訂查核計畫。查核計畫是一種暫定的書面工作綱要，擬定計劃時應考量下列因素：

### (1)瞭解受查者及其環境以評估風險

審計人員對受查者之瞭解，可以作為估計風險並確認重大問題、規劃及執行有效率且有效果的驗證工作及評估審計證據之主要決策參考依據，可按審計準則公報第48號「瞭解受查者及其環境以辨認評估重大不實表達風險」執行相關程序。

### (2)決定重大性

相對重要性愈高，所需驗證工作愈多，一般性基準常用百分比可按審計準則公報第51號「查核規劃及執行之重大性」執行相關程序，辨認重大交易類別、科目餘額及揭露事項。

### (3)辨認及評估重大不實表達風險

藉瞭解受查者及內控制度及評估重大不實表達風險以判斷易犯錯交易，以便引導查核工作之蒐證方向，稱為內控系統導向。對缺乏有明文制定之內控，或採用其他風險控管措施之企業，則無法藉內控系統指引方向。只能藉風險評估來導引，稱為風險導向。

### (4)工作分配管理：主辦會計師對查核團隊成員之指導、監督及工作之複核，應規劃其性質、時間及範圍

### (5)對小規模受查者之特別考量

為查核小規模受查者所訂定之整體查核策略，無須過於複雜或耗時，可依據受查者之規模、查核之複雜度及查核團隊之大小而有所不同。例如前期根據工作底稿之複核及已辨認重要議題所作之備忘錄，於考量當期與受查者之討論並予以更新後，即以該更新調整，作為當期之查核策略。

### (6)首次受託查核案件之額外考量

因查核人員對該受查者通常不似規劃續任案件有先前之經驗可供參考，故查核人員可能需要擴大規劃作業，並於首次受託查核案件開始前，執行審計準則公報第44「查核歷史性財務資訊之品質管制」有關查核案件承接之程序。如係更換會計師，查核人員應依審計準則公報第17號「繼任會計師與前任會計師間之連繫」之規定，與前任會計師取得連繫，例如借閱其工作底稿。



## 執業經驗分享

- (7)審計委託書之內容及會計師之法律責任。
- (8)依審計委託書規定應提出之報告或其他文件之性質及期限。
- (9)受查者所採之會計政策及其變動。
- (10)新發布財務會計準則及審計準則對查核工作之影響。
- (11)須特別注意之情況，例如重大錯誤、弊漏及關係人交易。
- (12)對內部會計控制所擬信賴之程度。
- (13)受查者內部稽核對查核工作之影響。
- (14)受查者子公司或分支機構是否經其他會計師查核，但不論如何，主查會計師仍將負全部或大部分法律責任。
- (15)期中及期末查核工作之分配。
- (16)聘請專家協助對查核工作之影響。

評估專家工作是否適當、合乎需要，是審計人員的責任。在決定應否借重專家時，應先考量「是否確為不可或缺」。當決定採用專家後，若是長期雇用為事務所員工，則應按一般品質控制規定監督其工作；若屬外界專家，則審計人員基於必須對審計報告負責的立場，應審慎評估該專家之「專業能力」是否勝任，以及「超然獨立」是否可信。

### 3.擬定查核計畫

查核計畫係查核工作之書面綱要，其主要內容為整體查核策略、查核計畫及對於查核期間對整體查核策略或查核計畫所作之重大改變，以及改變之理由，其主要內容如下：

- (1)受查者組織、人事、財務及業務概況。
- (2)受查者委託查核之目的。
- (3)預計查核進度及報告提出日期。
- (4)查核風險之評估。
- (5)重大性原則之訂定。
- (6)查核人員之安排。
- (7)查核工作之時間預算。
- (8)擬由受查者準備之資料。
- (9)特殊會計及審計問題。

### 4.擬定查核程式

按審計準則公報第49號「查核人員對所評估風險之因應」設計相關查核程序，因應所評估之重大不實表達風險，並將各項查核程序彙總成查核程式，查核人員就可根據查核計劃及所擬訂查核程式，執行並控制查核工作。

#### 2.1.2評估內控

所謂內控，係指一種管理過程，由受查者治理單位、管理階層及其他人員所設計、執行及維持，藉以合理確保達成可靠之財務報導、有效率及有效果之營運、相關法令之遵循三大目標。所謂評估內控，係指查核人員規劃查核工作時，應執行適當程序，以充分瞭解與查核財務報表有關之內部控制設計及其是否執行。

##### 1.了解受查者內控

查核人員規劃查核工作時，應執行適當程序，以充分瞭解與查核財務報表有關之內部控制設計及其是否執行。

##### 2.初步評估是否信賴

查核人員取得對內部控制之瞭解後，應就各科目餘額、各類交易及財務報表揭露事項所隱含之聲明，評估其控制風險。查核人員於規劃查核工作時，應對控制風險作初步判斷，惟於執行控制測試後，其對控制風險實際所獲致之結論可能與初步判斷不同，查核人員應據以決定控制風險之評估水準。

如查核人員欲將控制風險設定在較低水準，則須蒐集有關內部控制之設計與執行有效之證據。

### 3.宜將該聲明之控制風險設定在最高水準

某科目餘額、某類交易或某財務報表揭露事項所隱含之聲明如有下列情形之一時，查核人員宜將該聲明之控制風險設定在最高水準

- (1)無相關之內部控制。
- (2)雖有相關之內部控制，但經判斷不可能有效。
- (3)查核人員認為蒐集證據以評估控制風險之成本，大於所能節省之查核成本。

### 4.遵行測試

所謂遵行測試，係為評估內部控制之設計及執行是否有效而實施之查核程序，也是系統測試，可採實地觀察、詢問、交叉互證式詢問、查看歷史紀錄、重行執行等方法。遵行查核程序包括：

- (1)交易抽查:係抽查某類交易事項之處理過程，是否符合既定之內部會計控制程序，例如抽查銷貨交易循環之接單、發貨、開立發票、

列帳、收款等之控制程序。

- (2)功能抽查：係就某一特定控制點（而非全部交易過程）予以抽查，以確定其是否有效遵行。例如抽查進貨之驗收工作是否均由適當人員依照規定執行。

5.查核人員如對內部控制不予信賴，應將該科目或該類交易之控制風險設定在最高水準。惟若欲將控制風險評估在最高水準之下，則應先執行下列程序：

- (1)辨認與某特定聲明有關之內部控制。
- (2)執行前款內部控制之控制測試。
- (3)依控制測試結果評估是否信賴。

### 2.1.3執行測試

因應風險之查核對策可分為整體及個別項目。

#### 2.1.3.1整體查核對策

- 1.向查核團隊強調應保持專業上之懷疑。
- 2.指派較具經驗或具特殊技能之職員，或聘用專家。
- 3.採用更積極之督導。
- 4.選擇進一步查核程序時，應融入更多受查者無法預期之因素。
- 5.改變查核程序之性質、時間或範圍。

#### 2.1.3.2個別項目查核對策

應就個別項目之特定聲明分別評估其重大不實表達風險高低，再設計相對應之查核程序，設計相對應之查核程序時，應考量各項目聲明之相關交易或附註事項之固有風險，以及其攸關控制之有效性及控制風險，以資決定必要之證實程序





## 執業經驗分享

與控制測試，俾取得足夠適切之查核證據。

- 1.控制測試：對預防或偵出並改正個別項目聲明重大不實表達之控制，設計用以評估該等控制是否有效執行之查核程序。若風險評估之結論含有攸關控制有效之預期在內，即應設計並執行控制測試以證明其有效。對個別項目聲明僅執行證實程序無法提供足夠及適切之查核證據時，亦應作控制測試。執行控

本期擬信賴其仍屬有效，則須查明該控制作業自上次測試迄今有無任何改變，並就其改變測試其有效性。不論有無改變，每三年至少應作一次控制測試

- (3)若係被認定為顯著風險之事項，則不可倚賴以往年度之測試而應於當期作控制測試。

- 2.證實程序：設計用以偵出個別項目聲明重大

不實表達之查核程序。其中包含細項測試（包括交易類別、科目餘額及揭露事項之細項測試）及證實分析性程序。查核人員所評估之重大不實表達風險不論為何，均應對每一重大交易類別、科目餘額及揭露事項，設計及執行證實程序。證實程序應包含下列與結算及



制測試時，查核人員通常應用觀察、詢問、檢查，及實際試行控制等程序。控制測試之目的是考量執行測試時機的重要因素，說明如下：

- (1)若係持續在全年度中執行之控制作業，則查核人員須測試其是否全程均有效。
- (2)以往年度查核時測試有效之控制作業，若

財務報表編製過程有關之查核程序：

- (1)將財務報表與相關會計紀錄核對或調節
- (2)檢查重大日記簿分錄於編製財報過程中所作之調整
- (3)查核人員判斷某個別項目聲明之重大不實表達風險係屬顯著風險時，應執行因應此風險之證實程序，不能只做控制測試。

- (4)當對某一顯著風險之因應方式僅為證實程序時，該等程序至少應包括細項測試，不能只作證實分析性程序。

#### 2.1.4.查核結論

經查核後評估重大不實表達風險是屬可容忍範圍，會計師針對財務報表整體是否允當表達，應於查核報告中表示意見。民國107年7月1日起，應按審計準則第57號公報處理，僅依查核意見之類型及查核報告分述如下：

##### 2.1.4.1查核意見之類型

- 1.當會計師作成財務報表在所有重大方面係依照適用之財務報導架構編製之結論時，會計師應出具無保留意見之查核報告。
- 2.有下列情況之一時，會計師應出具修正式意見（包括保留意見、否定意見及無法表示意見）之查核報告：
  - (1)以所取得之查核證據為基礎，作成財務報表整體存有重大不實表達之結論。
  - (2)無法取得足夠及適切之查核證據，以作成財務報表整體未存有重大不實表達之結論。

##### 2.1.4.2查核報告

查核報告應以書面為之，說明如下：

- 1.報告名稱：查核報告之名稱應為「會計師查核報告」。
- 2.報告收受者：查核報告應依案件之情況載明報告收受者。
- 3.查核意見：查核報告之首段應含會計師之查核

意見，且其標題為「查核意見」。查核意見段亦應敘明：

- (1)受查者。
- (2)財務報表業經查核。
- (3)組成財務報表之各報表名稱，並提及附註（包括重大會計政策彙總）。
- (4)組成財務報表之各報表之日期或所涵蓋之期間。
- (5)會計師對依照允當表達架構編製之財務報表出具無保留意見之查核報告時，查核意見應敘明「依本會計師之意見，上開財務報表在所有重大方面係依照[適用之財務報導架構]編製，足以允當表達……」
- 4.查核意見之基礎：查核意見之基礎段應緊接於查核意見段之後，其標題為「查核意見之基礎」，且應敘明查核工作係依照一般公認審計準則執行、如依據某項法令規定辦理者，並應敘明所依據法令之名稱，並提及查核報告中之會計師查核財務報表之責任段。
- 5.繼續經營有關之重大不確定性：當使受查者繼續經營之能力可能產生重大疑慮之事件或情況存在重大不確定性時，會計師應依相關審計準則公報之規定出具報告。
- 6.溝通關鍵查核事項：若法令規定或會計師自行決定於查核報告中溝通關鍵查核事項，會計師應依審計準則公報第58號之規定辦理。
- 7.對財務報表之責任：查核報告應包括管理階層對財務報表之責任段，其標題為「管理階層



## 執業經驗分享

對財務報表之責任」。如適用時，本段亦可能提及受查者治理單位。

### 8.會計師查核財務報表之責任。

#### 2.1.5審計工作之管理

良好的工作品質，是在執行審計的過程中，藉著管理督導，細心地控制引導，藉著工作底稿之書面記錄、傳閱、輔以口頭之討論解說及工作檢討會議等，而自然作出有品質的工作成果。主要落實方法在於查核人員「指導」、「監督」、「複核」的互動行為，而貫串其間最主要媒介，則是「工作底稿」管理作業。僅就審計工作之督導及工作底稿管理分述如下：

##### 2.1.5.1審計工作之督導

查核工作應妥為規劃，其有助人員者，須善加督導為外勤準則所明訂，主辦會計師對查核團隊成員之指導、監督及工作之複核，應規劃其性質、時間及範圍，其常用的管理表格如下：

- 1.查核規劃
- 2.查核工作進度表
- 3.查核進度控制表
- 4.查核工時表
- 5.期中查核規劃表
- 6.期末查核客戶應備文件明細表

##### 2.1.5.2工作底稿管理

查核工作底稿編制內容規定於審計準則公報第45號，通常在查核報告日後60天內完成其彙整及歸檔，是審計工作之真實佐證的記錄，同時確保審計工作團隊間消息傳遞的方法。查核工作底

稿之所有權，除法令或會計師事務所內部契約另有規定者外，屬於會計師事務所。會計師對工作底稿應盡保密義務及善良保管之責任。一般依內容性質及型式分成五大類：

- 1.試算表及四大財務報表
- 2.調整及重分類分錄彙總表
- 3.查核程序及導引表
- 4.各種附表－明細表、分析表、調節表、計算表等
- 5.佐證文件

另依時效區分如下：

- (1)永久檔案：對財務報表具長期重要性之資料，每年仍應重新核閱永久檔案，予以更新去舊，及補充必要資料，以維持其日新又新之有用性。因變遷而抽換出來的資料，則歸入有關年度之當期檔案中保存，以供查考。
- (2)當期檔案：僅與當期財務報表有關之資料，在當期執行之查核程序及所獲資料均應依前述試算表及彙總表之順序，依序編號，彙編於當期檔案。除法定規定外，不得洩密。

至於當期查核工作底稿之保管年限，自查核報告日起算不短於五年；另依會計師受託辦理營利事業所得稅結算申報查核簽證，所具之查帳工作底稿應自申報日起算保存7年。（財政部68/12/27台財稅第39400號函）



# 穿出職場競爭力

作者 / 鄭德音形象顧問

前陣子，我在網路上看到一則新聞，說某間銀行的理財專員錄用標準，其中，談吐氣質、表達能力、銷售技巧綜合占40%，外型佔了50%，其他的10%居然是專業知識！或許很多人覺得很荒謬，幫大家理財的人，怎麼可以不重視專業知識呢？

「其實不是專業知識不重要，而是它已經是一個基本門檻。當你和其他人的能力差不多的時候，你的外在形象絕對是致勝的關鍵」

## \* 形象 決定你的收入

美國加州大學曾經做過個實驗，他們將受訪的一群人分成三組：穿得好看的、普通的、不好看的。結果發現穿得好看的這一組人，比穿得不好看這組人，平均收入高了12%，比穿得普通的這群人，高了7%。雖然很殘酷，但這就是現實。人們會通過我們的穿著打扮，來評斷一個人的價值，來猜測那些無法直接從外表上表達出來的東西。

## \* 7 / 38 / 55 定律

西方學者:亞伯特.馬伯藍比(Albert Mebrabian)教授研究指出：

在整體的表現上，旁人對你的觀感，只有7%取決於你真正談話的內容，而有38%在於輔助

表達這些話的方式，也就是口氣與肢體語言。卻有高達55%的決定性比重，在於你『看起來的樣子』和表達的內容是否相稱。

服裝所表達的意涵遠超過我們的想像，尤其在競爭激烈的職場中更顯而易見。當你初進入一家公司，或是工作上必須經常與人接觸時，如何讓他人對你留下良好與深刻的印象，這點非常重要。穿對衣服，可以讓你的言談舉止更具說服力，更可以在第一時間內建立起專業且值得信賴的形象，甚至留下深刻的正面印象，從而贏得更多的成功契機。

職場上競爭激烈，專業能力足夠，但你的外表夠「專業」嗎？形象是自我表達的第一層語言，專業形象讓你贏在起跑點上！

## 職場形象3大忌

大部分的人都認為，企業選才主要取決於做事能力，而輕忽了經營形象的重要。但企業在晉升人才時，能否端得上檯面也是非常重要的考量關鍵。對於形象管理而言，美，對企業來說是另一種產值的象徵，展現在個人身上則是一種「職場競爭力」。



在職場中，穿得對比穿得美或穿得自在更重要。

上班族在添購行頭時，應該考量工作職稱及企業屬性，才能打造出合時合宜的個人形象。如果僅僅以看起來漂亮或穿著舒適為依據，反而很容易失去展現自信與專業的機會。哪些穿衣禁忌可能會讓你形象扣分？以下簡單整理出職場形象3大忌。

1. 職場穿著常犯的穿著錯誤中，最常見的就是不得體，也就是穿著不符合企業文化或場合。職場是個公共空間，著裝規則是為所有人制定的，而且不會為了某一個人輕易改變。或許你會問：「那為什麼賈伯斯喬可以穿高領衫牛仔褲開蘋果發佈會？」答案很簡單：「因為你不是賈伯斯」。

在職場裡，你必須要把個性和任性區分開。

樸素可能只是超級富豪的權力。如果你只是一個職場普通人，還沒來得及用實力證明自己，那麼就沒有任性的權力。

2. 過於漂亮或暴露：所謂「太過」是指全身行頭都非常醒目，尤其是當你的績效普通，或經常遲到早退，更會影響別人對你專業性的判斷，還可能造成你被人惡意地標籤化。

3. 脂粉未施或濃妝豔抹：對多數職場女性而言，適度化妝是必要的。我們發現許多人只在面試當天上妝，此後再也不打扮；或是上班時濃妝豔抹。這樣都顯得有失專業水準，應極力避免。

## 如何塑造成功的職場形象

衣服，已經不再是一個名詞，而是關於『你是誰』的代名詞。

不論你投入哪一個行業，從事什麼樣的工作，最需要做的一件事就是：讓自己看起來像；像你的職稱，像你的位階。讓別人看到你的第一眼，就決定信任你。而你的模樣看起來要夠專業，才能馬上獲得別人的認同。

很多人誤解了「做人不要虛有其表」這句話，以為只要有內涵，穿著就不重要；其實穿著是一種無聲的語言，也是塑造個人自我形象的第一步。掌握穿衣五大要領，贏得更多成功機會。

### 一、依工作性質，穿出專業

上班族可以把衣著大致分為上班服和下班服兩大類。而職場穿著要配合公司的產業及風格；如果是像會計師事務所和律師事務所這類需要專業與信賴感的行業，最好採取比較保守穩重的穿法。

專業打扮並不難，只要加件深藍套裝外套，或是半套套裝，下半身穿著灰長褲，其實就可塑造出專業感。至於信賴感，主要來自穿衣的「挺」與「穩」。前者可利用硬領、領帶、頭髮貼頭、長褲褶痕來塑造；後者則是以配色來呈現出穩重感。只要身上有超過6成的中性色（黑、灰、白、卡其）其實就可打造出信賴感，而剩下的4成，可以利用領帶、配件再用自己偏好的色彩來點綴，增加個人特色。

女性有六不露原則，分別是胸線、手臂、大腿、腳指頭、肚皮、股溝等都不宜露出，裙子的

長度最短最好不要高於膝蓋一個拳頭，其他則依個人特質來表現。套裝或襯衫配裙子是最安全的穿法。

如果是從事創意思考工作的人，時髦有創意的穿著才適合他們。但要注意的是，不管公司文化多輕鬆，但要去拜訪客戶或是簡報時，就算對方公司穿得多隨便，最好還是穿得正式些為宜。

## 二、掌握合身度，穿出自信

不管你是胖是瘦，衣服一定要合身。

1. 西服或者外衣的袖子在手臂下垂的時候不能過手腕蓋到手掌，正裝襯衫袖子長度要比西裝袖子長。
2. 西服褲子或者其他褲子坐下來時可以露出腳踝，站起來時不會褶皺在腳面一大坨
3. 女性裙子在坐下來在膝蓋上面一點，站起來在膝蓋下面一點。
4. 無論衣服、褲子還是裙子，應該都是一個讓你處於比較自然放鬆的狀態。

如果穿起來能夠看到橫向緊繃的褶皺，就說明衣服太緊，太緊的衣服會影響你的自信。

## 三、養成出門前“衣檢”的習慣

出門前檢查自己的衣服有沒有褶皺、破損、污漬，如果穿裙子的話特別要檢查絲襪有沒有刮絲或破洞。一個胸口的污漬，可能就會導致別人忍不住想，“這人昨晚吃了什麼，都吃到衣服上了？”這麼一想，可能就會錯過你在會議或談判中很精彩的一段闡述，或直覺你是一個粗心的人。

挑剔的人只需要一眼，就能看到你衣服上的破綻。所以各位，不要小看服裝哦！我們都是再從裡面找線索。

## 四、打造高效能衣櫥

你去看一下自己的衣櫥，能不能在三秒內選出一套合適上班的衣服？如果做不到，說明你對自己的衣櫥不夠瞭解，你的衣櫥需要優化了。

1. 你的職場服裝，應該占到整個衣櫃的80%。

工作服是你的戰鬥裝備。更何況，從經濟的角度看，人一周上五天班，把衣服穿到工作場合的機會也的確更多，當然應該把錢主要花在這裡。

2. 在衣櫥裡，休閒的衣服和職場服裝要分區進行擺放。

不混在一起，就不容易出錯。而且這會給你自己一個心理的暗示，上班和休閒這兩件事是明確分開、彼此獨立的。

3. 頭一天晚上把第二天要穿的衣服準備好。

減少早上挑衣服的時間，也降低因為倉促而導致衣服穿不對的風險。

## 五、穿得好，升得快

如果你只是循規蹈矩地穿，穿得恰恰好符合你現在身處的位置，那很容易把自己釘死在某個位置上原地踏步。我的秘訣是“穿得好，升得快”，要讓你的進步野心，稍微外化一點。當然也不能跳階太多，尤其如果你有個女上司的話，可別穿得比她更高級更高調。剛剛好的程度是，穿得像你下一個目標職位。





## 讓你的專業被看見

讓專業被看見是成功人士必備的條件之一，因為只有被看見，才能夠進一步的發揮所長。一個全面性的形象包括了「服裝外型」「口語表達」「禮儀風範」。那麼如何讓你的專業被看見？請將專業用「行動、言語、外表」具體化地表現出來。

### \*「行動專業Act Professional」：

包括得體稱呼、誠摯的眼神、親切的招呼、適當的距離、個人的姿態風範、國際社交禮儀…等，從行為舉止中展現你的專業與內涵。

### \*「言語專業Speak Professional」：

魅力溝通、成功的簡報、說話的語氣手勢、肢體動作、臨場問答技巧…，從口語特色中展現你的專業和內涵。

### \*「外表專業 Look Professional」：

建立個人品牌識別、個人風格定位、權威與親切的搭配技巧、品味服飾規劃…，在衣著形象中傳遞你的專業與魅力。

因此，當你覺得自己能力很強卻沒有獲得賞識，工作很努力卻沒有效果，或許因該思考一下是否要從形象管理上去做一些調整與改進了。只要能從以上「行動、言語、思考」上去修正，你將更容易被看見，成功也將變得更容易。

## 抓住5S原則 討人喜歡

除了衣著方面，想要建立起好印象，適當的肢體語言也是加分的項目。給人的第一印象通常

在30秒鐘內就會建立，只要掌握住5S（Stand、Smile、Shake、See、Speak）原則即可快速提升別人對你的好印象。

**Stand（站）：**看到人走進來，要迅速站起來，對客人表達歡迎、渴望之意，也可給人反應靈敏的感覺。

**Smile（微笑）：**笑容是全世界最好的溝通方式，能給人友善的好印象。

**Shake（握手或點頭）：**點頭、握手都是很好的打招呼方式，尤其握手可以快速與對方有所連結，建立信任感。

**See（看）：**說話時，要看著對方的眼睛，讓對方感受到誠意的表現、沒有絲毫隱藏。

**Speak（說話）：**要主動開口說話，產生信賴感，說話要有禮。

這是一個一分鐘的時代，前30秒向人展示你是誰，後30秒讓人決定是否接受你。在這短暫的一分鐘裡，很少有人能夠洞察你的內心和智慧，形象決定了一切。只有留下良好的第一印象，才有可能開始第二步。相反，如果你的第一印象很糟糕，回覆形象不是那麼容易的一件事情。

## 儘管得體的形象不一定是成功的保證，但不得體的形象絕對會失敗

不管你現在的職階在哪裡，期待專業形象能成為你職場上的助力，讓你披上戰袍，邁向成功夢想之路。

# 杭州遊記

作者 / 黃彥樺會計師

水光瀲灩晴方好，山色空濛雨亦奇；欲把西湖比西子，淡妝濃抹總相宜。

《飲湖上初晴後雨》蘇軾

在一個秋高氣爽的週日，規劃半年的公會杭州行，出發！機師彷彿感受到大家的歡樂，咻的一下就抵達杭州蕭山機場。簡單晚餐後，大家養精蓄銳準備迎接一連數日的美景佳餚。

明水秀、岩奇洞幽、亭橋錯落及湖洞相連而聞名，被譽為江南的水石大盆景。我們在細雨中搭乘烏篷船遊湖觀景，伴著船夫輕輕柔柔的歌聲，隨著湖水的波盪，更添詩情畫意。下一站來到魯迅紀念館(含魯迅故居、百草園、三味書屋)，「身無半文心通天下，讀破萬卷神交古人」，便是魯迅的一生寫實，魯迅是中國近代文學史上的大師，早期從醫，後因有著改變中國人劣根性的

想法，決定棄醫從文，希望透過文學能影響更多中國人，因此開始了近代文學大師的生涯，一



晨起，迎接我們的是下著綿綿小雨的紹興，享受完舒適的早餐，便驅車前往東湖，該湖和杭州西湖、嘉興南湖並稱為浙江三大名湖，係以山

生著作許多，如：狂人日記、阿Q正傳等；午餐在「鹹亨酒店」享用，有著窗外的細細雨景、吃著桌上各式風味佳餚、喝著杯中紹興著名的黃酒，





## 國際交流

好不暢快。飯後前往會稽山兜率天宮參觀，天宮頂部有著“世界之最”的四十八瓣鍛銅貼金蓮花，花上供奉着巨型無相大佛，正所謂「禮佛者心有多大，佛就有多大」，經過一趟身心靈的洗滌，大家的面容增添許多祥和。傍晚返回杭州，登上城隍閣，望著落日緩緩沉入西湖以及敲了十聲的平安鐘聲，盼著自己工作順利，身體康健，家庭幸福平安，向著十全十美的生活前進。

話說體驗一個城市的美，不能光只是欣賞城市的景色人文，如若未能領略該處特有的美食，則是無論如何都抓不住真正風韻的。沒有美食的城市就像是一個失掉靈魂的美人，再美也只是徒有空殼罷了。到了杭州，最富盛名的幾道菜，像西湖醋魚、炸響鈴、叫化雞、龍井蝦仁、東坡肉…等，是我們這次旅程必嘗的目標！晚間是我們杭州的第一餐，在知味觀享用，「知味停車，聞香下馬」為其雅號，至今已有百年歷史。它是杭城最具知名度的餐飲企業之一。飯後回到飯

店，今晚入住城中香格里拉大飯店，此飯店為位居市中心，緊鄰杭州交通樞紐，與嘉裡中心合而為一，集購物、休閒、美食為一體，最重要的是，只需短短五分鐘的腳程就可以抵達美麗動人的西湖，只可惜時間不夠，不然應該可以發現更多好玩的地方。

第三日，雨後天晴，杭州秀出最熱情的艷陽，高高掛天空。順利的開啟本次最重要的行程--「參訪天健會計師事務所及浙江省註冊會計師協會」。非常感謝浙江省註冊會計師協會魏會長躍華、石副會長兼秘書長琪琪、綜合部藍主任紅偉、會員部孫主任建國，天健會計師事務所鄭執行總裁啟華、陳副主任會計師亞萍、吳副主任會計師杰以及樓主任會計師助理勝亞等熱情接待。會中石副會長琪琪詳盡介紹浙江省註冊會計師協會，讓大家了解該協會與會計師之間，係屬於一個溝通的橋樑，整合產業、會計師以及各專業領域，彙集融合三方資訊。同時亦針對各行業

收入規模、人員數量、會計師資格考試以及執業後教育等方面，進行說明。接著，天健會計師事務所則由鄭執行總裁啟華就天健發展歷史、業務收入、人力資源運用、執業質量控制以及與各國成員合作契機等進行介紹：“天行健，君子以自強不息”這是天健會計師事務所所奉行職業的規範以及穩健經營的理念。該事務



↑ 參訪天健事務所





所成立於1983年12月，係由一批資深註冊會計師創辦的首批具有A+H股企業審計資格的全國性大型專業會計審計仲介服務中心。綜合實力位列內資所前三名，大中華區前五名，全球排名前二十位。天健擁有35年的豐富執業經驗和雄厚的專業服務能力。擁有包括A股、B股、H股上市公司、大型央企、省屬大型國企、外商投資企業等在內的固定客戶5000餘家等。在具有證券、期貨相關執業資格的會計師事務所中位居全國前茅；近三年通過審核的IPO企業在所有仲介機構中亦名列前茅。在執業工作中，天健一貫堅持專業報國、服務社會的宗旨，管理層和執業團隊以豐富的專業知識和勤勉敬業的精神，為客戶創造價值，與企業共同發展。爾後，三方亦針對當前的經濟狀況以及對於會計師執業進行討論，最後眾人皆希望能以此次參訪為基底，互相瞭解，於將來無論是學術交流、會議研討等方面皆能加強合作交流，增進兩岸會計師行業友誼。於此同時，眷屬

則由當地地陪帶往雷峰塔參觀，以及西湖周邊散步休息。

午宴由天健會計師事務所作東，招待會計師於「樓外樓菜館」用餐。杭州樓外樓菜館是一家名聞中外、有160年曆史的名餐館，與前一晚的「山外山酒樓」並列杭州必訪老店。「山外青山樓外樓，西湖歌舞幾時休；暖風熏得遊人醉，直把杭州作汴州」是樓外樓名稱來由的其中一

種說法。而孤山腳下的樓外樓，正對著淡妝濃抹總相宜的西湖，「一樓風月當酣飲，十里湖山豁醉眸」說的也是它。該店與西湖風景中的一些很有名的自然和人文景點：平湖秋月、放鶴亭、西泠印社、俞樓、秋瑾墓、中山公園、文瀾閣、浙江博物館等為鄰。光臨過樓外樓的文化名人及政要有章太炎、魯迅、郁達夫、梁實秋、先總統蔣中正、陳立夫、孫科等人，可見其招牌響亮一斑。餐中：杭州滷鴨、叫化童子雞、東坡肉、西湖醋魚、宋嫂魚羹、龍井蝦仁、乾炸響鈴……等，吃得我們酒足飯飽，意猶未盡，久久不能忘懷。餐後，搭上仿古小船暢遊西湖，欣賞美景，並登島--三潭印月，此島位於小瀛洲，與「湖心亭」、「阮公墩」合稱為湖上三島，是西湖三島中最大的一個島，東西以土堤相連橋堤呈「十」字形交叉，南北有曲橋相通，四周為環形堤埂，圍住水面上的十字交叉，巧妙畫出「田」字形，呈現出「湖中有島，島中有湖」的特色，在西湖



## 國際交流

十景中獨具一格。當晚，我們在一家地道老店-「山外山酒樓」，品嚐了一餐道地的江南風味菜。該酒樓深富特色，它並非在路邊，也不是在顯眼的地方，而是深處在園林中，餐廳周圍綠意盎然，桌上的菜餚有一道不得不隆重介紹-”八寶魚頭”，盛放魚頭湯的容器是直徑足有40-50公分的一個超級大盆，內有來自千島湖的2斤重半個大魚頭外，還有金華火腿，竹筴，各種青菜、各種菇等，名副其實”八寶魚頭王”。在這裡我們

化，讓中外嘉賓歎為觀止。為將這精彩絕倫的藝術作品充分長久地分享，再次邀請張藝謀先生擔任節目的總導演，在主要內容的基礎上，對原作品進行了改造，以飽蘸中華文化千年墨筆的詩意表達，以音樂、舞蹈、視覺等多重藝術形式，將其重新演繹，呈現給全世界一台文化精品，使得「最憶是杭州」成為全世界心中共同眷戀的中國回憶。」，果真不負眾望，讓所有人嘆為觀止，久久無法忘懷。



次晨，  
來到了位於  
杭州西湖西  
南大慈山下  
的「虎跑泉」，此泉  
有天下第三  
泉之稱，用  
虎跑水浸泡  
當地盛產龍  
井茶，清香  
四溢、味美

不僅品嚐了老字號杭幫菜，還連帶著欣賞典雅的中國園林風景，正可謂一舉兩得。餐後返回西湖邊，觀賞「最憶是杭州」之水歌舞秀，官網如此介紹：「2016年金秋，為期兩日的杭州G20國際峰會舉世矚目，而其中在西湖岳湖上呈現的文藝演出《最憶是杭州》更是以美輪美奐的觀感驚豔了世界！以國際化的藝術語言完美地詮釋了中國文

無窮，此地此刻，我們除了盡情享受青山綠水的懷抱以及品嚐「西湖雙絕」龍井茶葉虎跑水，撫慰因酷暑而乾涸的喉井，同時也參觀濟顛塔院(宋朝高僧「濟公」，出家在靈隱寺，後居淨慈寺，圓寂於此。)及觀音殿。午至「杭幫菜博物館」中的「杭幫味道」享用。杭幫菜是指發源或興盛於杭州的菜餚名食；是中國八大菜系之浙菜中最



主要的一支。杭幫菜講究原汁原味，選料精細，兼顧時令，行廚有序，造型精緻，且色、香、味俱全。杭幫菜的特點是「輕淡適中，選料精細，因令時鮮，多元趨新」，該餐搭配著當地著名的

龍井茶，非常愉快且酒足飯飽。續後，迫不及待的前往本次旅行的第二大重點「富春山居」，途中我們先到黃公望紀念館，了解富陽富春的歷史：「富春山居圖」，是元朝畫家黃公望的作品，創作於1347年至1350年，以浙江富春江為背景，山和水的布置疏密有致，墨色濃淡乾濕並用，用墨秀

潤淡雅，氣度不凡、極富變化，是黃公望的代表作，獲後世讚譽為「畫中之蘭亭」、「山水畫第一神品」。而富春山居，是以《富春山居圖》命名，是由台灣榮成紙業轉投資興建的，是全球唯一在茶園中打高爾夫球的景觀球場，與中國大陸桂林的樂滿地、昆明春城球場齊名。進入山居後，每個人驚呼連連，不僅服務態度良好，山居設施典雅高級，景色更是令人留連忘返不已。爾後自由參與山居活動，有同道用相機記錄每一分一秒、有同道享受高爾夫球的樂趣、有同道靜靜在湖邊看景，用眼睛不遺漏的紀錄每一處景色。

來到最後一日，大家依舊依依不捨山居風情，把握最後時間，有同道爬山了解碰觸每一寸土地，有同道搭船遊湖，享受每一道陽光。中午回抵杭州，至「西溪外婆家」享用午餐，餐後搭



↑ 於富春山居合影

乘電動船賞景—西溪溼地，此時，杭州彷彿知道我們要回家了，下起滂沱大雨，期盼著能讓我們多留一刻鐘。傍晚至明清河坊街散步，享受雨後的老城市帶給我們的古色古香，而這次的杭州行就在「張生記老鴨煲」的美食饗宴及撫摸招財彌勒的大肚後，開開心心歡歡喜喜的結束行程。

謝謝本會王前副理事長日春(台中市稅務代理人協會理事長)、黃主委勝義及國富浩華聯合會計師事務所針對此次的參訪積極地協調；也謝謝蕭理事長、副理事長們的酒水及小禮物，讓大家酒足點心足。天氣遇水則發，相信大家都會發發發！！！！





## 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

本會專業教育委員會劉嘉松主任委員等公會代表，107年12月19日至三重商工宣傳會計專業認證。

107年12月19日專業教育委員會李純真委員黃崇益召集人前往中國科技大學宣傳高級會計專業認證。



劉嘉松主任委員(前排右三)、林寬政顧問(前排左三)、與林清南校長合影。



黃崇益召集人(右)、李純真委員(右二)與學校代表合影。



### 107年度評價暨鑑識會計論壇

本會評價暨鑑識會計委員會與政治大學會計學系107年12月21日(星期五)台大醫院國際會議中心201會議廳，舉辦107年度評價暨鑑識會計論壇~評價暨鑑識會計於智財侵權損害賠償之運用。





## 第九屆「稅務實務問題研討會－納稅者權利保護面面觀」

107年12月28日本會與東吳大學法學院，合辦第九屆「稅務實務問題研討會－納稅者權利保護面面觀」，包括財政部吳自心政務次長、東吳大學法學院鄭冠宇院長、本會黃奕睿理事長、東吳大學法學院財稅法研究中心陳清秀主任應邀於開幕致詞，本次研討會分為四場次，包括：第一場邀請陳世洋主任委員主持，由葛克昌教授主講「納稅者權利保護法第7條租 規避免罰之規定探討」，黃士洲副教授提出「納稅者權利保護法對稅務判決的實證影響」研究報告。第二場請時任財政部賦稅署宋秀玲副署長主持，蔡孟彥助理教授報告「海外子公司投資損失認定問題」、陳衍任助理教授報告「國際稅法上防止重複負擔問題---以境外子公司間接稅額扣抵為中心」，第三場請張盛和教授主持，鍾騏助理教授報告「租稅協定之租稅規避」，范文清副教授報告「遺產管理人應否作為稅納稅義務人之探討」，第四場陳清秀教授主講「營業稅法上銷售貨物之銷售價格認定問題」，江彥佐助理教授主講「營利事業解散清算，可否申請退還留抵營業稅額」；所有研討活動邀請國內知名產官學界專家參與討論，與會來賓獲益良多。



1. 本會黃奕睿理事長應邀致詞。
2. 陳世洋主任委員(中)主持第一場研討。
3. 研討會會場。

108年1月10日會計師、律師、醫師、中醫師、建築師、牙醫師六師聯誼活動，本會劉昇昌副理事長、公政會張清田主任委員、黃奕睿理事長、立法院蘇嘉全院長、省公會田乾隆理事長、楊永成秘書長於會場合影(由左至右)。







## 會務活動集錦

本會與台北市會計師公會於108年2月15日，於台大醫院國際會議中心，舉行「108年新春團拜聯誼餐敘」活動



↑ 行政院蘇貞昌院長(中)出席春酒餐會，並與黃奕睿理事長(右三)、北市公會吳漢期理事長(右五)、省公會田乾隆理事長(左二)、高雄市公會張益順理事長(右二)、楊永成秘書長(右)合影。



↑ 為感謝會計師及事務所於APG第3輪評鑑特殊貢獻，公會於新春團拜頒贈感謝獎座以資表揚，包括：貢獻獎-陳志光會計師(右二)，事務所部分-勤業眾信聯合會計師事務所，由陳麗琦會計師代表領獎(右)、資誠聯合會計師事務所羅蕉森會計師代表領獎、宏桂吉盈會計師事務所，由李盈瑩會計師代表領獎；個人獎：羅蕉森會計師(左二)、李盈瑩會計師(左)，黃奕睿理事長代表頒獎(中)，感謝會計師及事務所的貢獻。



↑ 會計師們於晚會中引吭高歌。



↑ 行政院蘇貞昌院長(前排右七)、本會黃奕睿理事長(前排右八)，及各界出席貴賓合影。



↑ 臺中市公會許進興副理事長、高雄市公會張益順理事長、北市公會吳漢期理事長、本會黃奕睿理事長、省公會田乾隆理事長(由右至左)，於春酒晚會共同高歌一曲。



## 本會代表拜訪財金資訊(股)公司



↑ 108年2月21日本會黃奕睿理事長(中)、楊永成秘書長(右二)、會審會劉克宜主委(右一)，拜會財金資訊(股)公司黃總經理昱程(左二)、陳淑媚組長(左一)，討論有關金融區塊鏈函證費用議題。

108年會計師公會高級會計/審計專業認證考試，於3月9-10日分別於臺北、臺中、高雄三地舉行，本(108)年高級認證及一般認證共有一千八百個同學報名參加。

### 臺北商業大學考場



臺北商業大學林維珩系主任、劉嘉松主任委員、李純真委員、黃秀玉執行長(右至左)於考場合影。

### 臺中考場



專業教育委員會周吟香副主任委員監考。



臺中市會計師公會蕭珍琪理事長(右)，特別前往考場，關心試務進行，也幫考生加油打氣。

### 高雄考場



高雄市會計師會張益順理事長(左)，特地前往考場關心試務，與專業教育委員會李建成副主任委員(右)合影。





# 臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

## 107年度公司法暨公司登記實務講習會



田理事長與中辦許主任



拜會緬甸會計師公會及越南會計會



蕭理事長、蔡宗雄處長、黃理事長、陳理事長、田理事長、劉宜玲專委、黃文谷處長、陳秘順副司長、許正宗主任、張理事長合影



新北市政府經發局尾牙餐敘



2018年海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇留影 2018.11.28





## 與民意代表全辦寒冬送暖白米活動



第一排：江永昌委員、吳秉叡委員  
第二排：羅明才委員  
第三排：吳琪銘委員  
第四排：陳賴素梅委員  
第五排：陳歐珀委員





## 會務活動集錦

### 107年度與民意代表舉辦「寒冬送暖白米活動」



江啟臣委員、陳超明委員、蔡培慧委員



施義芳委員、蔡其昌副院長、黃秀芳委員



王惠美縣長

蔡易餘委員



林俊憲委員  
王定宇委員  
陳亭妃委員  
葉宜津委員







107年12月11日桃園輪值會計師座會



107年12月20日財政部北區國稅局三重稽徵所喬遷典禮由楊永成副理事長及張威珍名譽理事長代表觀禮



北區國稅局三重稽徵所廖義禮簡任稽核兼主任榮退



108年2月12日-張正仁會計師「海外資金匯回注意事項」專題演講

## 108年2月12日本會北區辦公室新春團拜



108年2月16日桃園市六師聯誼會排左邊第二位桃園市政府李憲明秘書長，第三位鄭寶清委員



108/1/26桃園律師公會尾牙





## 會務活動集錦



中區輪值會計師講習會



《水行俠》電影活動-台中場



中區委員會  
暨聯絡處經驗  
分享座談會

## 偕同臺中市政府社會局進行「關懷弱勢春節不打烊」宣導活動



## 108.2.13中區新春團拜





# 台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



107年11月29日『AI對會計師產業之衝擊』講習會，邀請勤業眾信聯合會計師事務所鄭興執行副總經理擔任講師。



107年12月15日雙溪平林農場DIY、平溪老街一日遊活動，嘉賓於雙溪平林農場內開心體驗手做地瓜圓DIY及開心合影留念。



107年12月19日本會設於臺北國稅局各服務台之輪值會計師歲末檢討暨交流餐會，臺北國稅局磊麗薇副局長與吳漢期理事長頒發獎品予高出席次數輪值會計師。





## 會務活動集錦



107年12月20日「臺北國稅局營所稅暨營業稅有關違失案例研討」講習會，稅制會李孟修主任委員致詞，聘請臺北國稅局金世仰稽核及李苓綵稽核擔任講師。



108年1月17日捐贈中華育幼機構兒童關懷協會白米。

108年1月18日捐贈台北市臻佑祥社會服務協會白米。



108年1月18日捐贈基督教芥菜種會白米。

108年1月18日捐贈台北市婦女新知協會白米。

108年1月19日與林祖佐立法委員及劉耀仁市議員聯合舉辦白米捐贈活動。



108年1月23日與林奕華立法委員及陳錦祥議長聯合舉辦白米捐贈活動，前總統馬英九蒞臨參與。





108年1月23日如何撰寫中小企業「新式查核報告-修正正式意見、強調事項與其他事項」講習會，邀請徐永堅會計師擔任講師。



108年1月24日與吳思瑤立法委員、邱泰源立法委員、李麗芬立法委員及北投區里長聯誼會會長蘇府庭暨全體里長聯合舉辦白米捐贈活動。



108年1月26日與費鴻泰立法委員及曾銘宗立法委員聯合舉辦白米捐贈活動。







## 會務活動集錦



108年1月27日贊助白米秦慧珠市議員「2019寒冬送暖送愛心公益活動」。



108年1月27日假台北國父紀念館舉辦果陀劇場《吻我吧娜娜》搖滾音樂劇欣賞活動，許伯彥理事及福委會張慧文主委及邱盈菁副主委與會員嘉賓開心合影留念。



108年1月29日『風險導向查核方法暨應用』講習會，邀請勤業眾信聯合會計師事務所潘淑卿協理擔任講師。

108年1月28日於台北商業大學舉辦「2019會計教育向下紮根」活動。





108年2月15日舉辦「108年新春團拜聯誼餐敘」活動。



108年2月21日吳漢期理事長與陳柏華名譽理事長、陳志光副理事長及李盈瑩理事至臺北市府拜會臺北市商業處新任高振源處長。



108年2月22日本會與台北商業處舉辦「公司登記實務解析講習會」，吳理事長於講習活動晚宴致詞。



108年2月22日出席人員於台中市彩虹眷村大合照。





# 高雄市會計師公會會務活動

高雄市會計師公會 提供

★ 活動集錦 I ★



107年12月14日 本會與義守大學精心規劃「鑑識會計實務研討會」，並邀請鑑識會計專業蘇慈玲會計師演講，與談中張理事長 益順分享自己的經驗，活動圓滿成功。



107年12月20日 本會與高雄市政府經濟發展局合辦「公司法暨公司登記實務講習會」，邀請經發局王秘書 志仁長官擔任講師，報名相當踴躍。



107年12月21日 本會稅制稅務及法規委員會陳主任委員 良銘率領委員共計9人一同前往財政部高雄國稅局拜會長官並致贈108年度工商日誌。



107年12月25日 本會舉辦「會員執業意見與經驗交換座談會」邀請到張理事長 益順、張名譽理事長 學志、陳石城 會計師分享各方面領域的專業及經驗。張理事長 益順不藏私的以自己事務所的資料做範本，傳授簽約等秘訣，會計師們皆表示收穫滿滿!!



## ★ 活動集錦 II ★



倚劍登高台，悠悠送春目！



107年12月23日 本會舉辦屏東瑪家·竹田休閒一日遊活動，行程安排前往瑪家文化園區欣賞原住民傳統祭典演出、知名景點山川琉璃吊橋、中餐享用海鴻飯店豬腳大餐、接著出發到台灣在地種植可可豆的休閒農場體驗巧克力DIY、最後一站抵達竹田驛園。



107年12月21日 本會首次舉辦「學生校外實習面試徵才」活動，假義守大學會計學系舉辦，共計26位同學參與面試。會計學系劉主任 進平表示很感謝公會舉辦此次的面試徵才活動，讓同學收穫許多。



108年01月12日 屏東五師聯誼會輪到本會主辦，張理事長 益順、常務理事們及屏東會計師們共同出席活動。屏東縣潘縣長 孟安蒞臨會場參與聯誼會。





## 會務活動集錦

### ★ 活動集錦 III ★



108年01月15日 於今年榮退的財政部高雄國稅局洪局長 吉山，本會特別準備象徵「福祿萬代」之牡丹葫蘆擺飾致贈洪局長，並聘請洪局長擔任本會會務諮詢顧問。



108年01月22日 第七屆「春暖人間 六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動，今年為因應長達9天的年假，本會全力配合動員宣傳捐血活動，公共事務及福利委員會在李主任委員 春宗及方副主任委員 怡璇的帶領下分別前往各捐血站慰問致意，本次共計有192人捐血，募得310袋熱血。



108年01月28日 財政部高雄國稅局服務科金代理科長 立莉及同仁例行拜會，感謝本會在107年度各項活動中大力的支持，本會張理事長 益順、陳副理事長 良銘及詹理事 佳樺代表接待。



## ★ 活動集錦 IV ★



108年02月18日 本會108年新春聯誼餐敘，假高雄國賓大飯店20樓/樓外樓舉行，餐敘在張理事長 益順及李副理事長 春宗帶領下以歡樂的歡迎歌開啟序幕，與會貴賓及會計師們盡情K歌，歡喜迎向2019年。

## 108年03月～108年06月 活動預告

活動日期	活動概述
108.03.27	學生校外實習面試徵才活動-國立高雄科技大學
108.03.28	向下教育扎根活動-高雄高商
108.03.29	與屏東國稅單位舉辦「稅務聯繫座談會」
108.04.22	向下教育扎根活動-高雄中學
108.05.24	向下教育扎根活動-瑞祥高中
108.06.09	藝文欣賞之旅-衛武營國家藝術文化中心
108.6月份	慶祝會計師節活動：保齡球比賽、高爾夫球比賽、國內旅遊





## 臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



107年11月20日本會與社團法人臺灣省會計師公會舉辦「107年度稅務座談會」。



107年11月21日本會上午九時假新光人壽大樓十一樓會議室合辦「風險導向查核方法的規劃：重大性及重大不實表達風險之考量」講習會。（張字信主任委員致詞）



107年11月22日本會與臺中市政府經濟發展局下午二時假新光人壽大樓十一樓會議室合辦「新修正公司法解析」講習會。



107年11月23日本會與社團法人臺灣省會計師公會上午九時假臺灣省會計師公會中區辦公室合辦「股權移轉、家族財產傳承規劃暨最新反避稅條款因應」講習會。



107年12月14日本會假臺中市潮港城國際美食館舉辦「新進會計師經營分享座談會暨新進會計師、輪值志工暨資深年長會計師聯誼」。



107年11月28日本會蕭理事長珍琪偕同理監事參加「2018海峽兩岸暨港澳涉稅服務論壇」。





107年12月14日本會假臺中市潮港城國際美食館舉辦「新進會計師經營分享座談會暨新進會計師、輪值志工暨資深年長會計師聯誼」。(與會會計師合影留念)



107年12月14日本會假臺中市潮港城國際美食館舉辦「新進會計師經營分享座談會暨新進會計師、輪值志工暨資深年長會計師聯誼」。(與會會計師合影留念)



108年1月6日本會與臺灣省會計師公會及立法院蔡副院長其昌合辦「寒冬溫情·溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



108年1月6日本會與臺灣省會計師公會及立法院蔡副院長其昌合辦「寒冬溫情·溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



108年1月8日本會蕭理事長珍琪、許副理事長進興及楊常務理事松山至臺中市政府地方稅務局總局邀請長官參加本會108年新春團拜。



108年1月8日本會蕭理事長珍琪、許副理事長進興及楊常務理事松山至臺中市政府地方稅務局總局邀請長官參加本會108年新春團拜。



108年1月9日本會及臺灣省會計師公會拜會國立臺中科技大學會計系暨向下紮根宣導活動。



108年1月11日財政部中區國稅局蔡局長碧珍偕同各科室同仁至本會舉辦「台商回臺投資客製化稅務諮詢服務」說明會。





## 會務活動集錦



108年1月11日財政部中區國稅局蔡局長碧珍偕同各科室同仁至本會舉辦「台商回臺投資客製化稅務諮詢服務」說明會。



108年1月12日本會與臺灣省會計師公會及江立法委員啟臣合辦「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心贈米活動記者會。



108年1月16日本會與臺灣省會計師公會及蔡立法委員培慧合辦「冬日送暖 送米行動記者會」愛心贈米活動記者會。



108年1月17日本會與臺灣省會計師公會及王縣長惠美合辦「寒冬送愛 關懷無礙」社會公益捐贈活動。



108年1月17日本會與臺灣省會計師公會及黃立法委員秀芳合辦「寒冬送暖、溫馨關懷」社會公益捐贈活動。



108年1月19日本會與臺灣省會計師公會及江立法委員啟臣合辦「幸福送暖歲末有愛心」愛心捐贈活動。



108年1月19日本會與臺灣省會計師公會及陳立法委員超明合辦「冬日送暖-送米行動」記者會。





108年1月22日六師及玉山銀行於上午十時三十分起假台中新光三越捐血車舉辦第7屆「六師攜手玉山愛心捐血救人」公益活動。(臺中場)



108年1月29日本會會員朱瓊芳會計師代表參加「2019 Smart Accounting 聰明會計體驗營」。



108年1月30日本會與臺灣省會計師公會及臺中市政府社會局合辦「關懷弱勢春節不打烊宣導」記者會。



108年2月13日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市潮港城國際美食館三樓(帝國B廳)舉辦「雲端科技和智慧手機在企業管理的應用」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



108年2月13日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市潮港城國際美食館三樓(帝國B廳)舉辦「雲端科技和智慧手機在企業管理的應用」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



108年2月13日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市潮港城國際美食館三樓(帝國B廳)舉辦「雲端科技和智慧手機在企業管理的應用」專題演講暨新春團拜聯誼活動。(盧秀燕市長致詞)



108年2月13日本會與社團法人臺灣省會計師公會假臺中市潮港城國際美食館三樓(帝國B廳)舉辦「雲端科技和智慧手機在企業管理的應用」專題演講暨新春團拜聯誼活動。



## 中華民國會計師公會 全國聯合會專業教育委員會 4月課程

### 台北

4月15日(一) 09:00~16:00

課程名稱 企業因應勞動事件法之對策—  
從勞動契約&工作規則出發

上課地址 台大醫院國際會議中心101室(台北市徐州路2號)

### 新竹

4月19日(五) 14:00~17:00

課程名稱 107年營所稅結算申報應注意事項

上課地址 新竹三信大樓4樓(新竹市北大路282號4樓訓練教室乙)

### 臺中

4月11日(四) 09:00~12:00

課程名稱 台商資金匯回相關之稅法解釋令、申辦窗口及  
諮詢服務解析

上課地址 台中市北區三民路三段129號(台中科技大學中商大樓2樓國際會議廳)

4月24日(三) 09:00~16:00

課程名稱 企業因應勞動事件法之對策—  
從勞動契約&工作規則出發

上課地址 省公會中區辦公室(台中市西區自治街155號6樓之3)

### 台南

4月02日(二) 09:00~17:00

課程名稱 107年度營所稅申報要點及疑義解析

上課地址 台南市西區西門路二段389號9樓(省公會南區辦公室)

請逕上網報名，網址 <https://www.roc CPA.org.tw/> 「報名專區」點選參加課程。